

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Daň z přidané hodnoty a systém reverse charge

Value Added Tax and the Reverse Charge System

Student: Bc. Vendula Jeřábková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Vendula Jeřábková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Daň z přidané hodnoty a systém reverse charge**
Value Added Tax and the Reverse Charge System

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daň z přidané hodnoty a její harmonizace v rámci Evropské unie
 3. Principy uplatňování systému reverse charge
 4. Uplatňování systému reverse charge v praxi
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

LEDVINKOVÁ, Jana. *Průvodce novelou zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2012 s komentářem a příklady*. Praha: 1. VOX, 2012. 52 s. ISBN 978-80-87480-04-5.
PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 512 s. ISBN 978-80-7263-741-6.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci, včetně všech příloh, zpracovala samostatně. Přílohy č. 1 až 9, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 26. dubna 2013



Bc. Vendula Jeřábková

Obsah

1 Úvod	5
2 Daň z přidané hodnoty a její harmonizace v rámci Evropské unie.....	7
2.1 Daň	7
2.2 Daňový systém v České republice	7
2.2.1 Daň z přidané hodnoty	9
2.2.2 Státní rozpočet České republiky	9
2.3 Harmonizace daní v rámci EU	10
2.3.1 Daňová harmonizace	10
2.3.2 Sjednocení v rámci Evropské unie	10
2.3.3 Tři pilíře Evropské unie.....	11
2.3.4 Právo v Evropském společenství.....	12
2.3.5 Harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci Evropského společenství	13
2.3.6 Směrnice upravující harmonizaci daně z přidané hodnoty	15
2.3.7 Sazby DPH	19
2.3.8 Výhody a nevýhody harmonizace daní	21
2.4 Finanční správa	22
2.5 Zákon o DPH	23
2.5.1 Předmět daně	26
2.5.2 Předmětem daně není	26
2.5.3 Daňové subjekty	28
3 Principy uplatňování systému reverse charge	33
3.1 Reverse charge při obchodování s jinými členskými státy EU.....	34
3.1.1 Vývoj uplatňování systému reverse charge po vstupu České republiky do Evropské unie	35
3.1.2 Uplatnění systému reverse charge v roce 2013	38
3.1.3 Poskytnuté služby do JČS	40
3.1.4 Přijaté služby	41

3.1.5	Doklady	43
3.1.6	Souhrnné hlášení	50
3.1.7	Ověření DIČ pořizovatele	52
3.1.8	Státní správa	53
3.1.9	Podvody související s využitím systému reverse charge.....	54
3.1.10	Chyby na straně plátců při využití principu reverse charge	55
3.2	Reverse charge v tuzemsku – přenesení daňové povinnosti	56
3.2.1	Režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví.....	58
4	Uplatňování systému reverse charge v praxi	61
4.1	Základní pravidlo pro stanovení místa plnění.....	61
4.2	Obchodující firmy	62
4.3	Poskytnutí služby firmou MVDr. Pavel Jeřábek do Maďarska firmě Construct H ...	63
4.3.1	Řešení pro rok 2013	63
4.3.2	Řešení pro předchozí roky.....	66
4.4	Přijetí služby firmou MVDr. Pavel Jeřábek od maďarské firmy Construct H.....	67
4.4.1	Řešení pro rok 2013	67
4.4.2	Řešení pro předchozí roky.....	70
4.5	Poskytnutí stavebních prací firmou MVDr. Pavel Jeřábek firmě BIG HORN s.r.o. .	71
4.5.1	Řešení	71
4.6	Přijetí stavebních prací firmou MVDr. Pavel Jeřábek od firmy BIG HORN s.r.o. ...	72
4.6.1	Řešení	72
4.7	Dílčí závěr uplatnění systému reverse charge v praxi.....	75
5	Závěr.....	77
	Seznam použité literatury.....	79
	Seznam zkratk	84
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Vstup České republiky do Evropské unie 1. května 2004 ovlivnil nejenom vývoj daně z přidané hodnoty. Od tohoto data musela Česká republika přizpůsobit svůj daňový systém principům využívaným členskými státy Evropské unie. Jednou z nejvýznamnějších oblastí, které se musely přizpůsobit evropským požadavkům, byl systém nepřímých daní, především daň z přidané hodnoty. Po vstupu České republiky do Evropské unie došlo také ke vstupu do Schengenského prostoru. Zrušení hranic přineslo ujasnění pravidel pro obchodování se zbožím a službami v rámci členských států EU a ke sjednocení pojmů. Všechna tato pravidla se promítla do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Cílem diplomové práce je vysvětlení principu „Reverse charge“. Práce je zaměřena na analýzu uplatňování systému reverse charge, zabývá se rovněž povinnostmi souvisejícími s využitím daného principu a popisováním problémů, které mohou vzniknout v souvislosti s využitím tohoto zdanění. Charakterizuje také povinnosti a doporučení plátcům, poskytovatelům a příjemcům služeb. Tato zásada je založena na samovyměření daně z přidané hodnoty příjemcem služby v jiném členském státě Evropské unie. Nebo se jedná o tuzemský reverse charge, spíše označovaný jako přenesení daňové povinnosti v rámci České republiky ve speciálních případech, kdy mezi sebou obchodují plátcí daně z přidané hodnoty v tuzemsku.

Ke sjednocení daní dochází již od 50. let 20. století, kdy významné státy začaly podepisovat smlouvy předcházející vzniku Evropské unie. Velmi významným rokem pro harmonizaci daně z přidané hodnoty byl rok 1967, kdy se daň z přidané hodnoty stala povinnou daní ve všech členských státech a nahradila tak daň z obratu. Od 1. ledna 1973 se vyměření daně z přidané hodnoty uplatňuje ve všech členských státech s podmínkou, že nově přijaté státy mají čas na přizpůsobení se novému systému uplatnění daně. Dalším významným mezníkem byl rok 1977, kdy došlo k vymezení daňové základny pro výpočet daně z přidané hodnoty. Do 31. prosince 2006 všechny evropské státy vycházely ze Směrnice Rady 77/388/EHS. Využívání Směrnice Rady se změnilo od 1. ledna 2007, kdy Šestá směrnice byla nahrazena Směrnicí rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, která je nyní závaznou pro všechny členské státy.

Využití principu reverse charge se vztahuje na služby poskytnuté mezi jednotlivými osobami v rámci Evropské unie. Tento princip prošel od vstupu České republiky do Evropské unie mnoha změnami, jež se týkaly jak osob, na které se vztahovalo využití principu „obráceného zdanění“, tak např. i přesně daných služeb vyjmenovaných do konce roku 2009 v ZDPH. Tyto změny se rovněž promítly do vystavování daňových dokladů, vykazování a podávání daňových přiznání.

Změnami prošel i tuzemský reverse charge, avšak na ten se klade větší důraz až od roku 2012, kdy se přenesení daňové povinnosti začalo využívat především ve stavebnictví. Tuzemský reverse charge je také založen na samovyměření daně příjemcem plnění, rozdíl je však v tom, že jak poskytovatel, tak i příjemce musí být oba dva plátcí daně z přidané hodnoty v rámci České republiky, tzn. musí mít každý svoje české DIČ.

Pro vypracování diplomové práce byly využity metody analýzy, syntézy, popisu, komparace a následné aplikace. Jako další byly použity metody zpracování ze zákonů, odborných publikací a internetových zdrojů. Získávání informací na internetu k danému tématu byly aplikovány především v souladu s vytvářením tabulek a získáváním obecných informací. Dokumenty v Příloze byly zpracovány v souladu s platnými předpisy pro rok 2013. Vedla jsem také osobní rozhovory s několika účetními a absolvovala jsem i jednání na Finančním úřadě v souvislosti s předáním podkladů pro zpracování této diplomové práce. Diplomová práce je zpracována dle právní úpravy k 1. lednu 2013.

2 Daň z přidané hodnoty a její harmonizace v rámci Evropské unie

Česká republika vstoupila dne 1. května 2004 do Evropské unie. Od tohoto okamžiku musela přizpůsobit svůj daňový systém principům, které jsou dány Evropskou unií. Jedním z nich je začlenění evropských pravidel pro uplatňování DPH do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

2.1 Daň

Pojem daň není přesně upraven v žádném zákoně. Daň můžeme však brát jako nenávratnou, nedobrovolnou a zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Jedná se také o neúčelovou a jednostrannou částku, tzn. částku, na kterou nemá plátce nárok od státu. Daně bývají vyjádřeny v penězích a platí se v daných intervalech, např. daň z příjmů, či při vzniku určitých okolností, např. daň dědická, darovací atp.

2.2 Daňový systém v České republice

V České republice se vyskytují dva základní typy daní – daně přímé a nepřímé. Zda určitá daň patří do skupiny přímých či nepřímých daní záleží především na způsobu výběru a přiznávání daně. Rozdělení daní je zobrazeno v Obr. 2. 1: Rozdělení daní v ČR.

Ve skutečnosti se můžeme setkat s různým dělením daní, záleží především na tom, podle čeho chceme daně dělit.

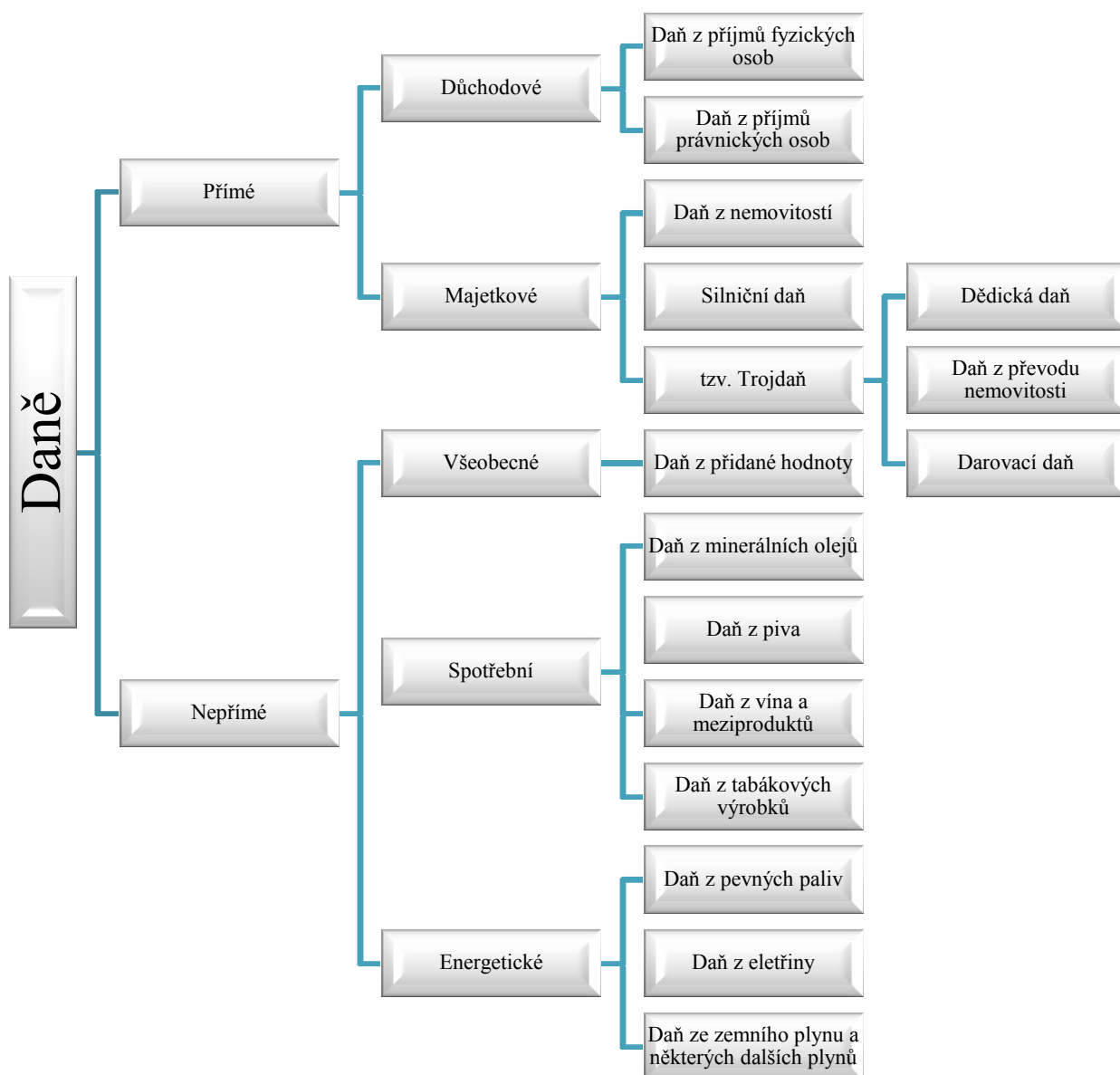
Přímými daněmi se zdaňuje příjem a majetek poplatníka. Jsou vybírány příslušnými finančními úřady na základě daňového přiznání poplatníka.

Nepřímými daněmi je zatížen prodej zboží, statků a služeb. Tuto daň odvádí pod vlastní majetkovou odpovědností plátce daně, který ji vybral či srazil poplatníkům. Poplatníci jsou zde konečnými spotřebiteli hradící daň v ceně zboží a služeb.

Můžeme se ještě setkat s jedním pojmem a tím jsou Ostatní daně. Jedná se o platby, které bývají nedaňové, avšak můžou splňovat definici daní. Patří sem především příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.

Nepřímé daně tvoří větší část veřejného rozpočtu České republiky než daně přímé. Nejpodstatnější je daň z přidané hodnoty, poté spotřební daň a na třetím místě je daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Obr. 2.1: Rozdělení daní v ČR



Zdroj: vlastní zpracování

2.2.1 Daň z přidané hodnoty

„DPH je tedy všeobecná, nepřímá, vícefázová, neduplicitní daň. Její podstatou je zdanění přidané hodnoty, tzn. hodnoty zboží, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží, jež se jako polotovar stává součástí tohoto nového výrobku. Mechanismus DPH odstraňuje duplicitu daně, tzn. že na daň již jednou zaplacenou v ceně zpracovatelských komodit se již znova neuvaluje.“¹

2.2.2 Státní rozpočet České republiky

Roztřídění daní v tuzemsku je důležité pro správné určení výše plnění státního rozpočtu, jež je stanoveno Ministerstvem financí České republiky. Jednotlivé položky výnosu z daní dle zákona č. 455/2011 Sb., o státním rozpočtu České republiky na leden 2012 a 2013, jsou uvedeny v následující tabulce s grafem. Tento rozpočet schvaluje Parlament ČR.

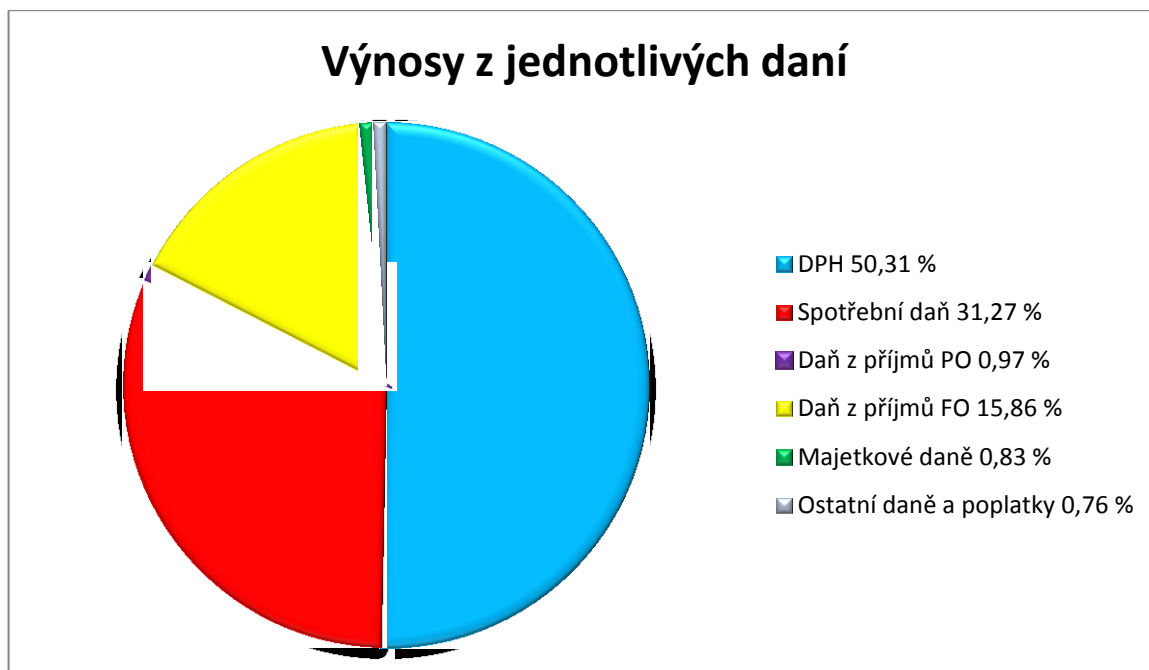
Tab. 2.1: Příjmy státního rozpočtu (leden až srpen 2012)

Příjmy státního rozpočtu	Kč (v tis.) leden 2012	Procentuální zastoupení (2012)	Kč (v tis.) leden 2013	Procentuální zastoupení (2013)
Příjmy celkem	100,19		125,02	
Daňové příjmy celkem	93,19		99,22	
Daňové příjmy (bez pojistného SZ), z toho:	61,55	100 %	68,70	100 %
• DPH	32,62	52,99 %	34,56	50,31 %
• Spotřební daně	16,63	27,03 %	21,49	31,27 %
• Daň z příjmů PO	0,43	0,69 %	0,67	0,97 %
• Daň z příjmů FO	10,72	17,41 %	10,90	15,86 %
• Majetkové daně	0,62	1,01 %	0,57	0,83 %
• Ostatní daně a poplatky	0,53	0,87 %	0,53	0,76 %
Pojistné na SZ	31,64		30,52	

Zdroj: (MFČR, 2013) + vlastní zpracování

¹ Široký (2008, s. 177).

Obr. 2.2: Výnosy z jednotlivých typů daní v lednu 2013



Zdroj: (MFČR, 2013) + vlastní zpracování

2.3 Harmonizace daní v rámci EU

2.3.1 Daňová harmonizace

„Daňová harmonizace představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel. V rámci harmonizačního procesu lze identifikovat tři základní fáze (harmonizační proces nemusí nutně projít všemi třemi fázemi – může například skončit pouze harmonizací základů daně a daňové sazby mohou zůstat rozdílné):

- *výběr daně, kterou je nutno harmonizovat,*
- *harmonizace daňového základu (harmonizace metodiky konstrukce),*
- *harmonizace daňové sazby.*“²

2.3.2 Sjednání v rámci Evropské unie

Ke sjednocení daní v rámci Evropské unie došlo na základě čtyř zakládajících smluv, které již byly několikrát novelizovány. První smlouva byla podepsána v Paříži dne 18. dubna 1951. Jednalo se o Smlouvu o založení Evropského společenství uhlí a oceli, rovněž známé pod zkratkou ESUO nebo názvem Pařížská smlouva. Tato smlouva byla také

² Nerudová (2011, s. 15).

novelizována, ale její platnost nakonec vypršela v roce 2002. Další smlouvou řadící se mezi smlouvy sjednocující Evropskou unii patří Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii. Lze ji také najít pod zkratkou Euratom. Třetí zakládající smlouvou je Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství, známá pod zkratkou EHS. Obě tyto smlouvy byly podepsány v Římě dne 25. 3. 1957. Od 1. 11. 1993 bylo Evropské hospodářské společenství přejmenováno na Evropské společenství (ES). Při uskupení všech těchto tří společenství (ESUO, Euratom a EHS, později jen ES) a zrodu společných orgánů, došlo ke vzniku jednotného názvu a to Evropská společenství (česká zkratka ES, anglická zkratka pro toto společenství je EC). K tomuto sloučení došlo v roce 1965.

2.3.3 Tři pilíře Evropské unie

Evropská unie vznikla na základě Smlouvy o Evropské unii roku 1993. Tato smlouva bývá označována také jako Maastrichtská smlouva, dle místa podpisu. Vznikla 7. února 1992 a vstoupila v platnost od 1. listopadu 1993. Smlouva pokračovala v integračním procesu v rámci Evropské unie, který započal v padesátých letech minulého století. Od vzniku Maastrichtské smlouvy lze hovořit o třech pilířích Evropské unie, které se zabývají oblastí činnosti EU neboli tzv. politiky EU. Maastrichtská smlouva započala nové postupy při přijímání předpisů, zavedla nové politiky, občanství EU anebo nové metody spolurozhodování.

První pilíř, jenž byl nazván Evropské společenství, se zabýval společnou zemědělskou politikou, hospodářskou měnovou unií, celní unií a společným trhem, společnou obchodní politikou, regionální a strukturální politikou, dopravní politikou, sociální politikou, schengenským prostorem či občanstvím v EU. Tento pilíř byl považovaný za nadstátní.

Druhý pilíř, pojmenovaný jako Společná zahraniční a bezpečnostní politika, byl rozdělen do dalších dvou pododdílů. Jedním z nich byla zahraniční politika, která se zabývá spoluprací v zahraniční politice, dodržováním míru, volebními pozorovateli, lidskými právy, demokracií a rozvojovou pomocí. Další částí byla bezpečnostní politika pojednávající o evropské bezpečnostní politice, evropské síle rychlé reakce a odzbrojování.

Ve ***třetím pilíři***, pojmenovaném jako Policejní a justiční spolupráce, bylo zahrnuto počínání o pašování drog, obchodu se zbraněmi, obchodu s lidmi, terorismu, zločinu proti dětem, organizovanému zločinu a korupci.

Smlouvu o Evropské unii nahrazuje Lisabonská smlouva. Byla podepsána dne 13. prosince 2007 v Lisabonu, ratifikována³ 3. listopadu 2009 a v platnost vstoupila 1. prosince 2009. Lisabonská smlouva formálně zrušila toto dělení do třech pilířů, ovšem částečně pilíře přetrvávají v přechodných obdobích a různých procedurách. Dle této smlouvy byl druhý a třetí pilíř přeměněn v další společné politiky Evropské unie.

2.3.4 Právo v Evropském společenství

„Právo v EU nemá jednotnou povahu. Je proto potřeba rozlišovat právo EU v užším slova smyslu, jako právo druhého a třetího pilíře, kde legislativa zajišťuje spíše mezinárodní než nadnárodní spolupráci, a právo EU v širším slova smyslu, které zahrnuje i první pilíř, jehož rigidita⁴ je důsledkem nadnárodní koordinace (nadstátnosti). Podle Smlouvy o Evropské unii může Evropský soudní dvůr vykonávat kontrolu nad prvním a třetím pilířem.“⁵

Je nutné rozlišovat tři systémové vlastnosti právního systému Evropských společenství. První z nich je **supremace**, která znamená přednost práva Evropského společenství nad národním právem. Druhá vlastnost je **subsidiarita**, kde je stanoveno, že právo Evropského společenství se uplatní až v případě neúčinnosti legislativní iniciativy členského státu. Poslední systémovou vlastností je **zásada přímého efektu** (známá také jako direct effect), která umožňuje právo jednotlivce dovolávat se před národními soudy dodržování komunitárního práva (komunitárním právem je nazýváno právo Evropských společenství).

Právo Evropského společenství lze rozdělit na primární komunitární právo a na sekundární komunitární právo. **Primární komunitární právo** je základem pro právní řád Evropského společenství. Je zde obsažena pravomoc ES, skladba ES a je zde pojednáno o základních principech, ze kterých Evropské společenství vychází. Pod primárním komunitárním právem jsou tudíž zahrnuty zakládající smlouvy, přístupové smlouvy a ostatní smlouvy. **Sekundární komunitární právo** je formováno legislativními akty orgánů Evropských společenství. Zahrnuje nařízení, směrnice, rozhodnutí, stanoviska a doporučení.

Nařízení mají vždy přednost před vnitrostátní úpravou kteréhokoliv členského státu. Jedná se proto o normativní právní akty zavazující orgány Evropských společenství, členské

³ ratifikace = závazné potvrzení platnosti zvláště důležitého dokumentu

⁴ rigidita = nepružnost, nepřizpůsobivost

⁵ Široký (2009, s. 42).

státy i jednotlivé občany členských států. Nařízení se stanou ihned součástí právního systému členského státu bez potřeby nějaké legislativní činnosti dané země.

Směrnice, známé také pod pojmem *direktivy*, jsou právní normativní akty, které zavazují členské státy provést ve svých legislativních systémech členské země změny tak, aby nedošlo k rozporu mezi právy jednotlivých států. Tato implementace musí být provedena ve stanovené lhůtě. Implementaci předchází transpozice, která je formálním přenesením obsahu směrnice do národní legislativy, kdy nedojde ještě k okamžitému účinku této směrnice.

Rozhodnutí jsou závazné jen pro členské země, právnické nebo fyzické osoby, které jsou uvedeny v individuálních právních aktech, adresovaných přímo těmto subjektům. Tudíž nemají obecnou platnost, jak je tomu u nařízení.

Stanoviska a doporučení nejsou závaznými právními akty, tudíž jejich respektování nelze vymáhat a také nelze uložit sankce za jejich nedodržování. Mohou se vztahovat k budoucímu vývoji právních úprav, k novým podkladům pro nařízení či změnu ve směrnici.

2.3.5 Harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci Evropského společenství

Daň z přidané hodnoty patří mezi obrátové daně, přesněji mezi daně ze spotřeby (daně z prodeje). Je to daň uvalená na věc (*in rem*) a tudíž nebere ohled na soukromou příjmovou situaci poplatníka, jak je tomu u osobní důchodové daně.

Soudní dvůr Evropské unie označuje daň z přidané hodnoty ve svých judikátech jako obecnou daň ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby postupně až do fáze prodeje včetně; daň přímo úměrnou ceně zboží a služeb, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí proběhnutých během výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji zboží nebo služby; daň vybíranou poté, co byla odečtena daň ze zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze.⁶

Protože existovala myšlenka jednotného vnitřního trhu již v minulém století, byla snaha o harmonizaci daňových soustav jednou z hlavních úvah Evropského společenství. Tato harmonizace směřovala především k odstranění bariér při obchodování, které spočívaly v rozdílných systémech přímého zdanění a různých daňových sazbách.

⁶ (Šíroký, 2009).

I po vzniku smluv, které vedly ke sjednocení Evropského společenství v padesátých letech minulého století, nedošlo k úplnému sjednocení daní. O dani z přidané hodnoty se dalo v těchto letech mluvit pouze ve Francii. V ostatních členských státech, tzn. Belgii, Itálii, Lucembursku, Německu či Nizozemí byl zaveden pouze kaskádovitý systém daně z obratu. Daň z obratu je v tomto případě sestavována na základě načítání cen, to znamená, kdy výrobce zatíží svůj produkt sazbou daně, ale již si neuplatní daň na vstupu. „*Při existenci kumulativního kaskádového systému daně z obratu je v každém výrobním či distribučním stupni jako daň odvedeno určité procento z hodnoty produktu (na rozdíl od DPH, kdy se sledují plnění na vstupu a výstupu). Ačkoliv je tedy systém z administrativního hlediska jednodušší, má jeden vážný nedostatek. Kumulativní kaskádový systém daně z obratu způsobuje deformace tržního prostředí neboť díky skutečnosti, že daňové zatížení roste přímo úměrně s délkou výrobního či distribučního řetězce, výrobci a distributoři raději vytvářejí integrace, neboť jejich prostřednictvím mohou ovlivnit výšku daňového zatížení.*“⁷

Z toho vyplývá, pokud máme vícefázové daně, které jsou ukládány ve všech částech výroby a prodeje komodity, a které jsou vybrány bez možnosti plátců odpočíst si z celkové daňové povinnosti takovou částku daně, kterou zaplatili v nakoupeném materiálu či polotovaru, potom se jedná o daně z obratu. V případě, že si plátce může uplatnit odpočet daně, jedná se o daň z přidané hodnoty. Při uplatňování daně z obratu může dojít k duplicitě, to znamená, že dochází k vícenásobnému částečnému zdanění, které závisí na počtu distributorů či zpracovatelů daného výrobku. Naproti tomu při uplatnění daně z přidané hodnoty dochází pouze ke zdanění přidané hodnoty, tzn. hodnoty, kterou plátce daně přidá k již nakoupené službě nebo zboží. Proto zde nedochází k duplicitě daně, protože se již neuvaluje daň na částku, za kterou bylo zboží nakoupeno či za kterou byla poskytnuta služba plátcí. Tento princip je proto využíván při mezinárodních obchodech.

Velice důležitým rokem se stal pro sjednocení daně z přidané hodnoty rok 1967, kdy se daň z přidané hodnoty stala povinnou daní ve všech členských státech. Od 1. ledna 1973 bylo tohoto systému docíleno s podmínkou, že nově přijaté státy do EU budou mít čas na přizpůsobení se pravidlům, které vyžaduje daň z přidané hodnoty. Dalším zlomovým rokem byl rok 1977, kdy došlo k definici daňové základny pro výpočet daně z přidané hodnoty.

⁷ Nerudová (2011, s. 37).

„Podle směrnice 67/227/EHS je zavedení daně z přidané hodnoty nezbytné z těchto důvodů:

- vytvoření společného trhu s poctivou hospodářskou soutěží, který má stejné vlastnosti jako vnitrostátní trh;*
- používání právních předpisů o obrátových daních, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb na společném trhu;*
- vyloučení faktorů, které mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Evropského společenství;*
- dosažení cíle zrušit zdaňování při dovozu a vracení daně při vývozu v obchodě mezi členskými státy;*
- zjištění, že systém daně z přidané hodnoty dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji, a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce a rovněž poskytování služeb;*
- zjištění, že použití daně z přidané hodnoty u obdobného zboží v každé zemi nese stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce;*
- zjištění, že použitím daně z přidané hodnoty v mezinárodním obchodě je známa částka daňového zatížení zboží a může dojít k přesnému vyrovnání této částky.“⁸*

1. ledna 1993 došlo ke vzniku jednotného vnitřního trhu, který je také nazýván jako prostor bez vnitřních hranic. V tomto prostoru je umožněn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu. Jedná se o takzvané čtyři svobody.

2.3.6 Směrnice upravující harmonizaci daně z přidané hodnoty

V první etapě harmonizace daně z přidané hodnoty šlo přímo o její zavedení. Jak již bylo zmíněno, členské státy využívaly spíše obrátových daní než daň z přidané hodnoty. V druhé fázi již šlo o harmonizaci v rámci legislativy daně z přidané hodnoty včetně přiblížení sazby daně. Obě tyto etapy usilovaly o jeden účel a to zavedení společného trhu.

⁸ Šíroký (2009, s. 115).

První směrnici, která vznikla, byla **směrnice 67/227/EHS**. V této směrnici byla uvedena nutnost přejít na uplatňování daně z přidané hodnoty ve všech členských zemích k 1. lednu 1970. Tento termín byl však nereálný a byl odkládán navazujícími směrnicemi. První směrnice, ve které bylo také uvedeno zakázání zavádění jakýchkoliv nových nepřímých daní podobných daní z přidané hodnoty v členských státech, byla nahrazena dne 1. ledna 2007 novou směrnicí 2006/112/ES, která platí v současné době.

Druhá směrnice 67/228/EHS vymezila předmět daně z přidané hodnoty a další základní pojmy, jako je například místo zdanitelného plnění, území státu, dodání zboží, poskytnutí služby, osobu podléhající dani.

Mezi další významné směrnice patří **Šestá směrnice 77/388/EHS**, která prohloubila harmonizaci národních úprav daně z přidané hodnoty. Tato směrnice sice již není platná, ale byla jednou ze zásadních směrnic. Svědčí o tom také to, že podlehla 32 novelizacím a navazovala na ni další důležitá legislativa.

V průběhu let vyšla řada dalších směrnic upravujících nejenom harmonizaci daně z přidané hodnoty. Jedná se například o směrnici 91/680/EHS, která zrušila daňové hranice uvnitř Evropských společenství nebo směrnice 92/77/EHS, kde byla stanovena minimální sazba daně z přidané hodnoty

Do 31. prosince 2009 bylo určeno pravidlo pro stanovení místa plnění u služeb v místě, kde má poskytovatel služby sídlo nebo stálou provozovnu, odkud službu poskytuje, popřípadě, když nemá sídlo či stálou provozovnu, jedná se o místo, kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje. Ve vztahu k systému reverse charge se vztahovala Směrnice 77/388/EHS a mezi uvedené služby spadající pod kategorii reverse charge přiřadila např. převod nebo postoupení autorských práv, reklamní služby, poradenské služby, účetní a daňové služby, zpracovávání dat, telekomunikační služby a tak podobně. Další ustanovení, které upravovalo služby podléhající systému reverse charge bylo nařízení Rady 1777/2005, kterým se stanovily prováděcí opatření k Šesté směrnici a reverse charge zahrnoval služby jako je například překlad textů.

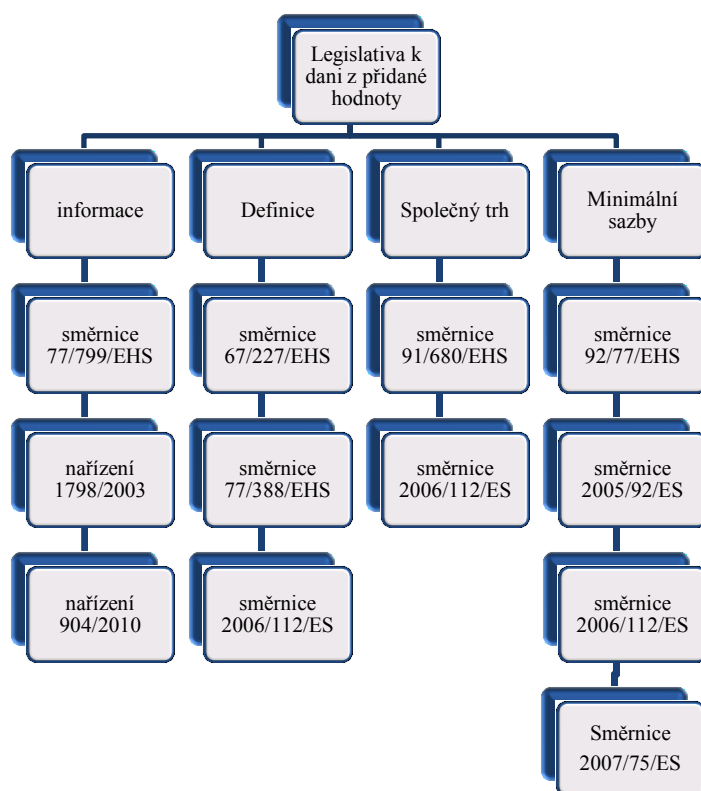
Od 28. listopadu 2006 byla vytvořena **Směrnice Rady 2006/112/ES**, která se od 1. ledna 2007 stává platnou směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty. Směrnice Rady nahradila Šestou směrnicí 77/388/EHS a převzala její věcný obsah. V této Směrnici Rady je tedy kupříkladu ustanoveno, co je předmětem daně, kdo je osoba povinná

k dani, kde dochází k místu zdanění, co jsou zdanitelné transakce, je zde popsán okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, co je základem daně, sazba daně, kdo je osobou povinnou platit daň a podobně.

Od 1. ledna 2010 dochází ke změně ve vztahu k místu plnění u služeb. Princip zdanění služeb je upraven ve **směrnici 2008/8/ES**. Vyšlo zde nové pravidlo pro stanovení místa plnění a to takové, že záleží na tom, zda se jedná o osobu povinnou k dani nebo zda jde o osobu nepovinnou k dani. Pokud bude příjemce služby i osoba, která službu poskytuje osobou povinnou k dani, bude se jednat o B2B (tzn. business to business) transakci a místem plnění se v tomto případě stane sídlo ekonomické činnosti nebo provozovna příjemce služby. Pokud bude služba poskytnuta osobou povinnou k dani pro osobu nepovinnou k dani, bude se jednat o tzv. B2C (tzn. business to customer) transakci a místem plnění se stane sídlo ekonomické činnosti nebo provozovna poskytovatele služby.

Další směrnice, které mimo jiné novelizovali směrnici 2006/112/ES je směrnice 2007/75/ES (pojednává o sazbách DPH), směrnice 2009/47/ES (zabývá se sníženými sazbami DPH), směrnice 2008/9/ES (prováděcí pravidla pro vrácení daně osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě), Směrnice 2008/117/ES (týká se změn v souhrnném hlášení, které je rozšířeno i na služby - do 31. prosince 2009 se souhrnné hlášení týkalo jen zboží). Další směrnici, která novelizovala směrnice Rady 2006/112/ES je směrnice 2010/88/EU, která se zabývá minimální základní sazbou daně z přidané hodnoty – ta nesmí být nižší než 15 %.

Obr. 2.3: Zásadní předpisy v oblasti daně z přidané hodnoty



Zdroj: Široký (2012, s. 140) + vlastní zpracování

Tab. 2.2: Vybrané směrnice upravující Směrnici Rady 2006/112/ES

Pozměňovací akt(y)	Vstup v platnost, Datum ukončení platnosti	Lhůta pro provedení v členských státech	Úřední věstník	Upravuje
Směrnice 2006/138/ES	29. 12. 2006	1. 1. 2007	Úř. věst. L 384 ze dne 29. 12. 2006	dobu použitelnosti úpravy daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby
Směrnice 2007/75/ES	29. 12. 2007	1. 1. 2008	Úř. věst. L 346 ze dne 29. 12. 2007	dočasná ustanovení o sazbách daně z přidané hodnoty
Směrnice 2008/8/ES	20. 2. 2008	podle ustanovení v období od 1. 1. 2009 do 1. 1. 2015	Úř. věst. L 44 ze dne 20. 2. 2008	místo poskytnutí služby
Směrnice 2008/117/ES	21. 1. 2009	1. 1. 2010	Úř. věst. L 14 ze dne 20. 1. 2009	společný systém DPH za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství

Směrnice 2009/47/ES	1. 6. 2009	-	Úř. věst. L 116 ze dne 9. 5. 2009	snížené sazby daně z přidané hodnoty
Směrnice 2009/69/ES	24. 7. 2009	1. 1. 2011	Úř. věst. L 175 ze dne 4. 7. 2009	společný systém DPH, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem
Směrnice 2009/162/EU	15. 1. 2010	1. 1. 2011	Úř. věst. L 10 ze dne 15. 1. 2010	společný systém daně z přidané hodnoty
Směrnice 2010/23/EU	9.4.2010 - 30.6.2015	-	Úř. věst. L 72 ze dne 20. 3. 2010	společný systém DPH, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů
Směrnice 2010/45/EU	11. 8. 2010	31. 12. 2012	Úř. věst. L 189 ze dne 22. 7. 2010	společný systém DPH, pokud jde o pravidla fakturace
Směrnice 2010/88/EU	11. 12. 2010	-	Úř. věst. L 326 ze dne 10. 12. 2010	společný systému DPH, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu

Zdroj: (Europa, 2013) + vlastní zpracování

2.3.7 Sazby DPH

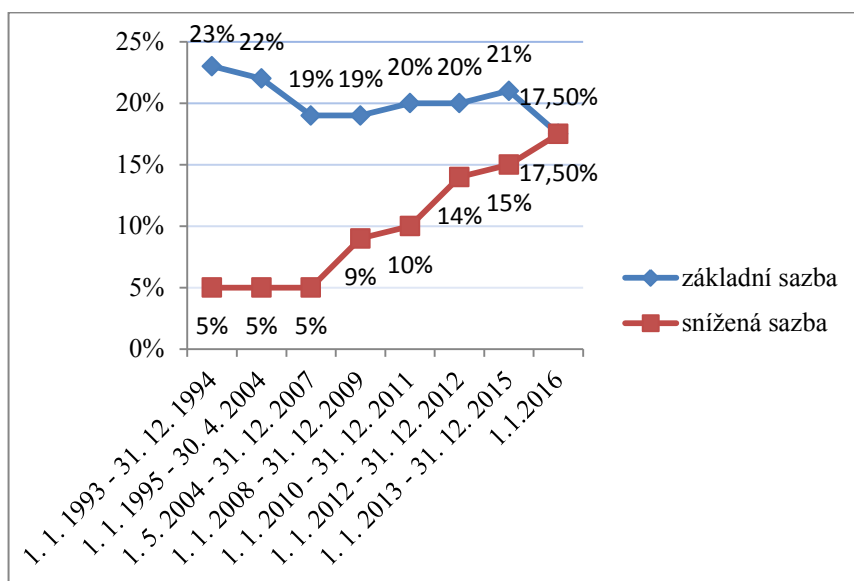
S účinností od 1. ledna 1993 zavedla směrnice 92/77/EHS minimální hranice daňových pásem:

- 15 % pro základní (standardní) sazbu,
- 5 % pro jednu až dvě snížené sazby.

Tato směrnice povolovala členským státům tzv. přechodné období, ve kterém mohly mít vybrané státy ve svých daňových systémech i nižší sazbu než 5 %. Směrnice 2010/88/EU prodloužila platnost uplatňování výše těchto sazeb.

Pro rok 2012 byla v České republice stanovena základní sazba daně ve výši 20 % a snížená sazba 14 %.

Obr. 2.4: Vývoj sazeb DPH



Zdroj: (Podnikatel, 2013) + vlastní zpracování

V roce 2013 je základní sazba ve výši 21 % a snížená sazba daně ve výši 15 %. Došlo ke zvýšení sazeb o 1 procentní bod v důsledku přijetí tzv. protischodkového balíčku roku 2013. Tyto sazby vstupují v platnost od 1. ledna 2013 do 31. prosince 2015, toto datum ovšem není jisté, protože zákony se neustále upravují a mění. Rozsah zboží, služeb a jejich zařazení zůstává nezměněno, s výjimkou přeřazení dvou skupin zboží, které byly dříve ve snížené sazbě a od 1. 1. 2013 se zařazují do základní sazby DPH – jedná se o dětské pleny a některé zdravotnické prostředky (např. autolékárničky), jejichž stávající zařazení ve snížené sazbě daně je dle názoru Evropské komise v rozporu s legislativou EU. Česká republika kvůli zahájenému řízení o porušení Smlouvy o fungování Evropské unie přeřadila tyto dvě skupiny zboží do základní sazby DPH.⁹

Dne 5. května 2009 byla přijata směrnice 2009/47/ES, která zrušila článek 106 směrnice 2006/112/ES. Od 1. ledna 2010 byly služby uvedené v Příloze IV ZDPH přesunuty do Přílohy III ZDPH, což znamenalo pro členské státy, že mohou aplikovat sníženou sazbu daně na všechny uvedené služby a ne jen pouze na dvě jimi vybrané služby. Seznam služeb, na které může být využita snížená sazba daně:

- drobné opravy jízdních kol a koženého zboží, oděvů a bytového textilu (včetně zpracování a přešívání);

⁹ (MFČR, 2013).

- renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby (*využila ČR*);
- čištění oken a úklid v domácnostech (*využila ČR*);
- domácí pečovatelské služby (pomoc v domácnosti a péče o děti, staré a nemocné nebo postižené osoby) (*využila ČR*);
- holičství a kadeřnictví;
- dodání knih na jakémkoliv nosiči;
- restaurační a cateringové služby.

Snížená sazba daně je dále uplatňována na:

- teplo, chlad a zboží uvedené v Příloze 1 ZDPH (např. potraviny, zvířata, rostliny, knihy, palivové dřevo);
- služby vyjmenované v Příloze 2 ZDPH (např. ubytovací služby, úklidové práce v domácnostech, domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené, kulturní, umělecké a sportovní činnosti);
- dovoz uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností zmíněných v Příloze 4 ZDPH;
- některé druhy výstavby (viz § 48 a 48a ZDPH).

2.3.8 Výhody a nevýhody harmonizace daní

Harmonizace daní může být brána z pohledu každého jedince jinak. Co pro někoho může být výhodou, může někdo jiný spatřovat jako nevýhodu.

Výhody sjednocení daní mohou spočívat:

- ve zjednodušení kontroly správy daní;
- ve zjednodušení administrativy;
- v lepším přehledu o tom, zda všichni splňují své daňové povinnosti tak, jak mají.

Nevýhody sjednocení daní mohou spočívat:

- v náročném přenesení evropských požadavků do národní legislativy;
- ve velké administrativě při implementaci;
- ve zvětšení nákladů při zavádění nové legislativy nebo její aktualizaci;

- nátlak na jednotlivé státy k částečné změně jejich zvyklostí či některých politických zájmů.

2.4 Finanční správa

Finanční správa České republiky je souborem orgánů pro výkon správy daní. Od 1. ledna 2013 vstupuje v platnost nový zákon č. 456/2011 o Finanční správě České republiky. Přijetím tohoto zákona došlo k rozsáhlé reorganizaci české daňové správy. Soustava územních finančních orgánů (zkratka „ÚFO“), která byla platná do konce roku 2012, je nahrazena orgány finanční správy (zkratka „OFS“).

Orgány finanční správy tvoří:

1. Generální finanční ředitelství;
2. Odvolací finanční ředitelství;
3. Finanční úřady pro jednotlivé kraje a
4. Specializovaný finanční úřad.

Generální finanční ředitelství má věcnou působnost, spočívající ve vykonávání působnosti správního orgánu nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství; provádí řízení o správních deliktech; vede centrální evidenci a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy; podílí se na přípravě návrhů právních předpisů, zajišťování úkolů souvisejících se sjednáváním mezinárodních smluv. GFŘ podléhá Ministerstvu financí.

Odvolací finanční ředitelství je nově vzniklé pracoviště, které má sídlo v Brně a jedná se o čistě odvolací orgán vykonávající svou působnost pro celé území České republiky. Díky vzniku tohoto odvolacího orgánu by měla být dokončena snaha o jednotnost v postupech odvolacího řízení.

Finanční úřady mají sídla působnosti vždy ve svém krajském městě. Kontrolují dotace, zabývají se finanční kontrolou a jsou pověřeny výběrem pojistného a následným převodem vybraných prostředků od účastníků důchodového spoření na účty penzijních společností. Finanční úřady mají svá územní pracoviště, která jsou zřízena na všech místech, kde byly dosud „zanikající“ finanční úřady.

Specializovaný finanční úřad má sídlo v Praze a dále v dalších 6 městech. Podléhá mu všechny banky, pobočky zahraničních bank, pojišťovny, zajišťovny a právnické osoby

založené za účelem podnikání, které překročily obrát ve výši 2 mld. Kč. Obratem je myšlena výše výnosů snižena o prodejní ceny. Od roku 2013 vykonává cenovou kontrolu, kontrolu nad hazardem a má kompetence spojené s vedením Centrálního registru smluv pro účastníky důchodového spoření (tzv. druhého pilíře důchodové reformy) a komunikuje s penzijními společnostmi.¹⁰

2.5 Zákon o DPH

Plátce DPH se musí řídit Zákonem o DPH, Směrnicemi EU, které jsou implementovány do českého zákona o DPH a dále dbát pokynů Generálního finančního ředitelství. Plátce se musí především řídit ZDPH, pokud je ovšem směrnice nesprávně implementována do českého zákona, nemůže po něm český stát chtít, aby se řídil špatně implementovanou směrnicí, která je platná pro celou EU. Naopak tomu je, pokud je pro plátce výhodné se řídit směrnicí, může se domáhat jejího přímého účinku nad ZDPH. Pokyny GFŘ by měly plátce DPH metodicky a výkladově řídit a upřesňovat nejasnosti a nesrovnalosti zákona.

Přímý účinek „(neboli bezprostřední použitelnost) umožňuje jednotlivcům dovolávat se určitých evropských ustanovení u vnitrostátního nebo evropského soudu. Přímý účinek evropského práva zakotvil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 5. února 1963 ve věci *Van Gend en Loos*. V tomto rozsudku Soudní dvůr uvádí, že z evropského práva vyplývají nejen povinnosti pro členské státy, ale také práva pro jednotlivce. Jednotlivci tedy mohou využít těchto práv a dovolávat se evropských aktů u národních a evropských soudů. Není však nutné, aby členský stát přijímal příslušný evropský akt do vlastního vnitrostátního právního systému.“¹¹

- **Vertikální přímý účinek** – využívá se při vztazích mezi státem a jednotlivci. Z toho vyplývá, že se jednotlivci mohou dovolávat evropských ustanovení vůči státu.
- **Horizontální přímý účinek** – využívá se u vztahů mezi jednotlivci. Jde tedy o dovolávání se evropských ustanovení mezi danými jednotlivci.

¹⁰(Finance, 2013).

¹¹ (Europa, 2013).

Přímý účinek a primární právní předpisy

Primární právní předpisy jsou texty na samém vrcholu evropského právního řádu. Soudní dvůr stanovil podmínku, že se musí jednat o přesné, jasné a bezpodmínečné povinnosti, které nebudou požadovat další opatření a to jak vnitrostátní, tak ani evropská.¹²

Mezi primární právní předpisy můžeme zařadit zakládající smlouvy, přístupové smlouvy, ostatní smlouvy.

Přímý účinek a sekundární právní předpisy

Přímý účinek se rovněž vztahuje na akty sekundárního práva. Jedná se o takové akty, které jsou přijaty institucemi na základě zakládajících smluv. Aby došlo k uplatnění přímého účinku, musíme rozlišovat jednotlivé typy aktů:

- **Nařízení** mají vždy přímý účinek. *„Jsou normativní právní akty zavazující orgány Evropských společenství, členské státy i jednotlivé občany těchto států. Judikaturou ESD byla potvrzena jejich přímá účinnost („directly applicable“), tzn., jestliže jsou nařízení v rozporu s vnitrostátní úpravou některého členského státu, mají jejich ustanovení vždy přednost před touto tuzemskou úpravou. Nařízení se ihned stávají součástí právního prostředí členských zemí, aniž by k tomu bylo potřeba další legislativní aktivity příslušné země. Nařízení jsou tedy nástroji legislativní unifikace¹³ a využívají se především v situacích, kdy je nutná jednotota obsahu i formy zákona ve všech členských zemích. Podle ESD musí být nařízení jasná a bezpodmínečná.“¹⁴*
- **Směrnice** je akt určený členskými státy, které musí provést ve svých národních legislativních systémech určité úpravy tak, aby si právo daných států neodporovalo.¹⁵ *„V některých případech však Soudní dvůr směrnicím přiznává přímý účinek s cílem chránit práva jednotlivců. Soudní dvůr proto ve své judikatuře stanovil, že směrnice má přímý účinek, jsou-li její ustanovení bezpodmínečná, dostatečně jasná a přesná.“¹⁶*

¹² (Europa, 2013).

¹³ unifikace = sjednocování

¹⁴ Široký (2009, s. 46).

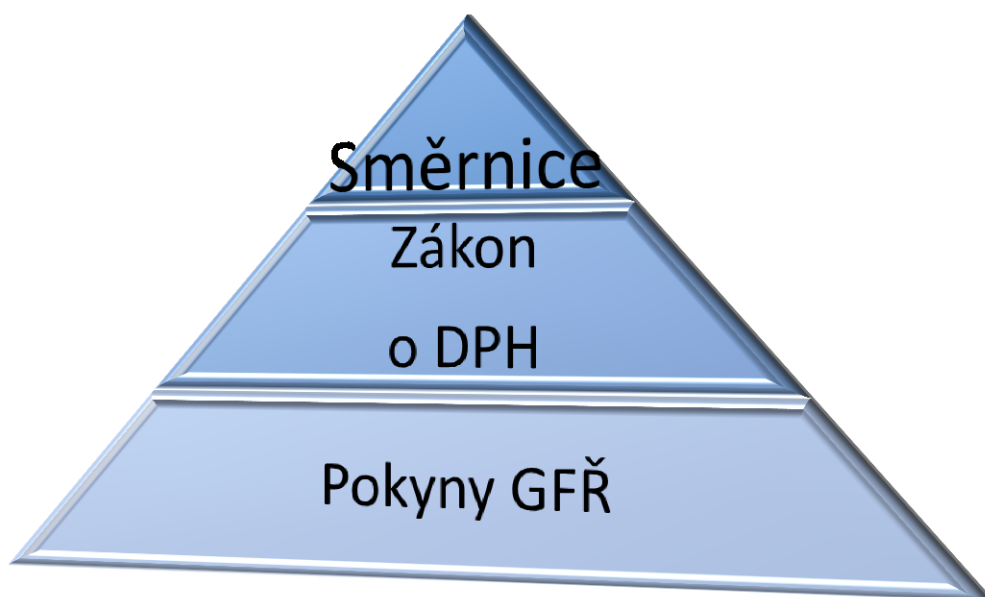
¹⁵ Široký (2009, s. 46).

¹⁶ (Europa, 2013).

- **Rozhodnutí** jsou platná pouze pro určité vybrané subjekty a nejsou tudíž platná pro všechny (ve srovnání s nařízeními, která jsou obecně platná).
- **Mezinárodní dohody.**
- **Stanoviska a doporučení** nejsou právně závazná, proto nemají ani přímý účinek.

Nepřímý účinek „označuje stav, kdy směrnice nebyla řádně implementována do vnitrostátního práva a nejsou splněny předpoklady pro její přímý účinek. Její obsah musí být v takovém případě brán v úvahu při interpretaci příslušných vnitrostátních předpisů. Tato zásada, která není výslovně zakotvena v žádném právním předpisu práva ES, vychází výhradně z judikatury ESD. Byla rozpracována zejména v judikatuře Soudního dvora. Národní soud má vykládat a aplikovat vnitrostátní právní předpisy v souladu s požadavky práva Společenství, tedy i řádně neimplementované směrnice, a to v rozsahu, v jakém to vnitrostátní právo umožňuje.“¹⁷

Obr. 2.5: Právní předpisy



Zdroj: vlastní zpracování

¹⁷ (Sagit, 2013).

2.5.1 *Předmět daně*

Plnění, která jsou předmětem DPH, rozdělujeme do dvou skupin:

- a) uskutečněná plnění,
- b) přijatá plnění.

Uskutečněná plnění jsou taková plnění, která jsou uskutečněna plátcem ve prospěch druhé osoby. Jsou vymezena v § 2 odst. 1 písm. a), b) ZDPH, jmenovitě jde o:

- dodání zboží;
- převod nemovitosti;
- poskytnutí služby.

Plnění se stanou předmětem daně, pokud jsou provedena:

- 1) za úplatu;
- 2) osobou povinnou k dani (OPD);
- 3) v tuzemsku;
- 4) v rámci uskutečňování ekonomické činnosti.

Přijatá plnění jsou taková plnění, která poskytuje druhá osoba plátcí daně. Jsou vymezena v § 2 odst. 1 písm. b) – d) ZDPH. Jedná se o:

- poskytnutí služby osobou povinnou k dani z jiného členského státu nebo zahraniční osobou povinnou k dani;
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie;
- pořízení zboží s místem plnění v tuzemsku;
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu Evropské unie za úplatu osobou nepovinnou k dani;
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

2.5.2 *Předmětem daně není*

- 1) plnění s místem plnění mimo tuzemsko;
- 2) plnění, kterými nejsou dodání zboží nebo převod nemovitosti, popřípadě poskytnutí služby;
- 3) ostatní plnění.

Mezi ***plnění s místem plnění mimo tuzemsko*** patří dodání zboží s instalací nebo montáží mimo tuzemsko (tuto instalaci provádí přímo poskytovatel nebo jím zmocněná osoba). Poté se sem řadí dodání plynu nebo elektřiny s místem plnění mimo tuzemsko a poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko. Tato plnění je povinen plátce uvádět do daňového přiznání, případně do Souhrnného hlášení. Do Souhrnného hlášení uvádíme ovšem jen dodání zboží či poskytnutí služby jiným ORD JČS, která jsou vyhodnocena dle základního pravidla podle § 9 ZDPH a jsou poskytnuta osobě povinné k dani. Pokud by se jednalo o osoby nepovinné k dani, poté by se do souhrnného hlášení tato plnění neuváděla. To znamená, že plnění, která nejsou předmětem daně, se do daňového přiznání, popřípadě do souhrnného hlášení, vůbec neuvádí (jedná se o škody, kauce, apod.), nebo se musí uvést do daňového přiznání/souhrnného hlášení a to tehdy, jedná-li se o poskytnuté služby. Do souhrnného hlášení se rovněž neuvádí služby, které mají místo plnění v JČS, ovšem dle jiného, specifického pravidla než je dle § 9 ZDPH, a to např. dle § 10 ZDPH. Tato hlášení slouží daňové správě v Evropské unii k dohledání informací o zdanitelných plněních.

Mezi ***plnění, která se nepovažují za dodání zboží nebo převod nemovitosti, popřípadě za poskytnutí služby*** patří prodej podniku nebo vklad podniku nebo jeho části, poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti (jeho pořizovací cena musí být menší než 500 Kč bez daně z přidané hodnoty), dodání vratného obalu společně se zbožím kupujícímu nebo jeho vrácení, převod obchodního podílu nebo podílu v družstvu a dále postoupení pohledávky vzniklé plátcí.

Mezi ***ostatní plnění***, která nejsou předmětem daně, patří finanční bonus, náhrada škody, smluvní pokuty a penále, cese leasingových smluv nebo kauce jako zajišťovací prostředek.

Pro rok 2013 byl zaveden nový § 2a ZDPH, který se zabývá vynětím z předmětu daně. Jde především o pořízení zboží z jiného členského státu. Např. dle § 2a odst. 2 ZDPH předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, pokud

- a) celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000 Kč a
- b) pořízení zboží je uskutečněno
 1. OPD se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
 2. osvobozenou osobou, která není plátcem,

3. OPD, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,
4. OPD, na kterou se v JČS vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo
5. právnickou osobou nepovinnou k dani.

Vynětí z předmětu daně se nevztahuje na pořízení zboží, které podléhá spotřební dani nebo se jedná o pořízení nového dopravního prostředku. Z těchto dvou předmětů se vždy musí odvést daň.

2.5.3 Daňové subjekty

Jedná se o takové osoby, které se na základě splnění příslušných podmínek stanovených v Zákoně o dani z přidané hodnoty mohou stát plátcem daně.

Osoba povinná k dani (OPD) – dle § 5 ZDPH je to každá fyzická nebo právnická osoba, která uskutečňuje ekonomickou činnost. Zjednodušeně se dá říci, že se jedná o osobu, která podniká. Tato osoba však nemusí být registrovaná k dani.

Skupina – dle § 5a ZDPH se skupinou rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce. Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Spojené osoby mohou být osobami kapitálově spojenými nebo jinak spojenými osobami.

Plátce – dle § 6 ZDPH jde o ORD, registrace k DPH je uvedena v § 94 a 95 ZDPH, nejčastěji se jedná o registraci, když dojde k překročení obratu, dobrovolné registraci, podnikání v rámci sdružení, privatizaci, nákupu podniku, přeměnu společnosti nebo družstva, pokračování v živnosti po zemřelém plátcí. Plátcem se osoba stává tehdy, pokud se jedná o osobu povinnou k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku a překročí obrat 1.000.000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Do obratu se dle § 4a ZDPH zahrnují veškeré úplaty bez daně, včetně dotací k ceně, které osobě povinné k dani přísluší za uskutečnění plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud se jedná o zdanitelná plnění, o plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně nebo o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně dle § 54 – 56 ZDPH, jestliže nejsou

doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Do obratu není zahrnuta úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

Plátcem se osoba povinná k dani stává prvním dnem druhého měsíce následujícího po měsíci, kdy byl překročen stanovený limit. Tato osoba je povinna podat přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém byl překročen obrat.

Příklad na registraci k DPH: Osoba povinná k dani překročí obrat 1 000 000 Kč 15. dubna 2013, tzn. je povinna podat přihlášku do 15. května 2013 a plátcem se stane k 1. červnu 2013.

Identifikovaná osoba – dle § 6g – 6i ZDPH se jedná o osobu povinnou k dani, jenž není plátcem nebo právnickou osobou, která není osobou povinnou k dani. Do konce roku 2012 se využíval pojem osoby identifikované k dani, které označovaly osoby, které neuskutečňovaly „ekonomické činnosti“ a tudíž nebyly standartními plátcí daně z přidané hodnoty. Jednalo se především o neziskové subjekty, subjekty veřejné správy, apod. Od 1. ledna 2013, kdy vstoupila v platnost novela zákona o DPH, se tyto osoby staly součástí nového pojmu „identifikovaná osoba“.

Mezi identifikované osoby patří:

- „osoby identifikované k dani“ dle zákona platného do konce roku 2012;
- osoby, které pořídí zboží z jiného členského státu a celková hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce překročí 326.000 Kč; tato osoba se stává identifikovanou osobou ke dni, kdy hodnota pořízeného zboží překročí stanovený limit;
- osoby, které přijmou službu od osoby neusazené v tuzemsku, tzn. od osoby z JČS nebo ze třetí země;
- osoby, kterým bylo dodáno zboží s instalací nebo montáží od osoby neusazené v tuzemsku;
- osoby, kterým bylo dodáno zboží soustavami nebo sítěmi;
- osoby, které poskytly službu OPD se sídlem v EU v rámci režimu reverse charge, tzn. dle § 9 ZDPH, kdy dojde k přenosu daňové povinnosti na odběratele a místa plnění na sídlo příjemce; pokud by se jednalo o plnění osvobozené od daně v jiném členském státě, tato registrace by nevznikla;

identifikovanou osobou se tedy příslušná osoba stane dnem poskytnutí služby a musí se do 15 dnů přihlásit na příslušný finanční úřad.

„Jestliže takové osobě vznikne po 1. lednu 2013 povinnost přiznat DPH u přeshraničních plnění nebo povinnost vykázat poskytnutí přeshraničních služeb s místem plnění v jiném členském státě, nebude se muset registrovat jako „plnohodnotný plátc DPH“. Bude povinně podávat souhrnná hlášení, kde bude tuto DPH vykazovat a odvádět. Z tuzemských plnění nebude DPH odvádět a nebude mít nárok ani na odpočet daně. Rovněž nebude muset podávat daňové přiznání.

Na základě přechodného opatření mohou původní plátc, kteří se stali plátc po 1. dubnu 2011, do 3 měsíců od účinnosti novely, tj. do 31. března 2013, požádat o zrušení registrace. Jak pro server Podnikatel.cz potvrdila Jana Vítková, daňová poradkyně společnosti MIVO, může se jednat například o reklamy poskytnuté Googlem, ať už fakturované z USA nebo z Irska. U podnikatelského subjektu takové služby generují vznik identifikované osoby, neboť jde o přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku.“¹⁸ Toto se týká pouze plátců, kteří se museli povinně registrovat z důvodu poskytnutí této služby.

Identifikovaná osoba může vystupovat i ve třístranném obchodě. Takovouto osobou se může stát pouze kupující (§ 17 odst. 6 písm. d) ZDPH).

Výhody identifikovaných osob

Do konce roku 2012 se osoba povinná k dani při přeshraničním obchodu, tzn. při pořízení zboží, kde byla stanovena hranice 326 000 Kč, nebo při přijetí služby z JČS nebo naopak při poskytnutí služby do JČS stal plátcem DPH. Od 1. ledna 2013 již takovéto skutečnosti nezakládají povinnost vzniku stát se plnohodnotným plátcem DPH. To přináší pro podnikatele určité výhody. Podnikatel se tedy nestane plátcem DPH, nýbrž jen identifikovanou osobu. Nemusí tedy při uskutečňování tuzemských plnění odvádět daň na výstupu, ovšem nemá ani nárok na odpočet daně. Podnikatel tedy bude při uskutečňování tuzemských plnění v postavení osoby osvobozené od uplatňování daně, ale na druhé straně si nemůže nárokovat vrácení daně z nakupovaných vstupů, tzn., že podnikatel pouze zdaňuje, odvádí DPH, z přijatých plnění z jiných členských států EU.

¹⁸ (Podnikatel, 2013).

Identifikovaná osoba obdrží daňové identifikační číslo, které bude používat na přeshraniční obchod, nikoliv na tuzemská plnění, protože se nestala „plnohodnotným“ plátcem. Tato osoba má ale povinnost podávat stejně jako plátce daňové přiznání a souhrnné hlášení. Plátce a identifikovaná osoba se budou především lišit ve vyplněných řádcích (s opomenutím skutečnosti, že by plátce vykazoval i jiná plnění než tuzemská).

Osoba evidovaná k dani – jedná se o osoby, které jsou zahraničními osobami povinnými k dani poskytujícími elektronické služby osobám nepovinným k dani ve více členských státech. Tyto osoby si mohou vybrat, kde se zaregistrují k dani. V České republice se tyto osoby mohou zaregistrovat u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, kde oznámí zahájení své činnosti podle zvláštního režimu uvedeného v § 88 ZDPH.

Osoba nepovinná k dani – OND, jedná se o osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost. Může se jednat o občana, stát, kraje a obce, které působí v oblasti veřejné správy a neuskutečňují žádnou ekonomickou činnost, dále také zájmová sdružení nebo neziskové organizace.

Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě – ORD JČS, dle § 4 odst. 1 písm. g) ZDPH se jedná o osobu, která v jiném členském státě nemusí být pouze plátcem daně, ale může být na stejné úrovni, jako je identifikovaná osoba v České republice.

Zahraniční osoba - dle § 4 odst. 1 písm. h) ZDPH jde o osobu, která nemá na území Evropského společenství sídlo ani místo pobytu.

Osoba osvobozená od daně – od roku 2013 už tato osoba neexistuje, do konce roku 2012 se jednalo o osobu, u které obrat nepřesáhl částku 1.000.000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Osvobozená osoba – je dle § 4 odst. 1 písm. o) ZDPH osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v JČS, která je v tomto státě osobou s obdobným postavením jako v tuzemsku osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem.

Osoba neusazená v tuzemsku – dle § 4 odst. 1 písm. n) ZDPH jde o OPD, která

- nemá sídlo v tuzemsku,
- uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- v tuzemsku nemá provozovnu nebo v tuzemsku má provozovnu, která se tohoto plnění neúčastní.

3 Principy uplatňování systému reverse charge

Pojem reverse charge se začal vyskytovat po vstupu České republiky do Evropské unie. Přenesení daňové povinnosti, jak je také jinak nazýván systém reverse charge, je uplatňováno při přeshraničním obchodě. Využití tohoto principu zdanění se týká služeb. U těchto služeb, podléhajících systému reverse charge, dochází k přesunu místa plnění do státu spotřeby, kde dochází i ke zdanění OPD. Reverse charge tudíž znamená přenesení daňové povinnosti na příjemce služby.

„Režim přenesení daňové povinnosti, nazýván také jako systém reverse charge, je specifickým režimem v rámci uplatňování DPH. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má poskytovatel plnění (plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil), v režimu přenesení daňové povinnosti je povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu přenesena na příjemce plnění.“¹⁹

Správné určení místa plnění je podstatné pro zajištění přesného určení místa zdanění. Jde tedy o tuzemské zdanění či využití principu reverse charge. Tento princip umožňuje, aby došlo k přechýlení místa plnění do místa, kde je sídlo osoby povinné k dani. Pokud dojde k určení místa plnění v JČS dle sídla osoby, které je služba poskytnuta, nelze tudíž uplatnit tuzemskou daň, protože místem plnění již není ČR.

V současné době daň z přidané hodnoty funguje na principu vyměření daně na vstupu a na výstupu. Při poskytnutí služby, plátce (poskytovatel služby) uskuteční zdanitelné plnění a musí přiznat DPH na výstupu. Na druhé straně osoba, které je služba poskytnuta, z těchto přijatých služeb může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu za určitých podmínek. Celková daňová povinnost jednotlivých plátců DPH se určí jako rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu. V konečném důsledku tak plátce odvede do státní pokladny pouze daň ze své „přidané hodnoty“, tzn. z rozdílu prodejní a nákupní ceny (s výjimkou poskytnutí služby do a z JČS).

Pro upřesnění je systém reverse charge uplatňován pouze mezi členskými státy EU a musí se jednat o plátce daně a osoby registrované k dani v jiném členském státě. Poskytnutí služby v rámci České republiky je zdaněno na výstupu poskytovatelem a nejedná se o reverse charge.

¹⁹ (BusinessInfo, 2013).

Samovyměření daně se stalo novým prvkem při uplatňování DPH. Jedná se o princip, kdy daň na výstupu je odvedena a zaplacená příjemcem služby, nikoliv poskytovatelem. Osoba, která služby přijímá, si poté sama vyměří i daň na vstupu, kterou uplatní jako odpočet při vyúčtování s finančním úřadem.

Reverse charge je tedy používán nejen při pořízení služby českým plátcem z jiného členského státu EU, ale také tehdy, pokud český plátec poskytne službu osobě registrované k dani v jiném členském státě. V tomto případě český plátec neuplatní daň na výstupu, jedná se o uskutečněné plnění s nárokem na odpočet daně, ale příjemce (ORD v JČS) si musí daň sám doměřit.

Celkový vliv na českého plátce, který přijímá službu v systému reverse charge je tedy z hlediska DPH nulový. Je to kvůli tomu, že samovyměření daně i nárok na odpočet daně, jež jsou uplatněny v jednom daňovém přiznání, se navzájem vyloučí, pokud je ovšem nárok na odpočet daně plný. Mohou totiž nastat i případy, kdy se jedná o částečný nárok na odpočet daně, tzn. takový, který může být poměrný, krácený nebo není nárok na odpočet daně.

Režim přenesení daňové povinnosti v rámci České republiky je od 1. ledna 2012 uplatňován při poskytování stavebních a montážních prací, dodání zlata a obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Od 1. dubna 2011 se režim přenesené daňové povinnosti uplatňuje při dodání zboží dle Přílohy č. 5 ZDPH, což jsou odpady, především kovové a to mezi plátcí, v rámci ČR. Předmět zdanění, kterého se týká režim přenesené daňové povinnosti, je popsán v Příloze č. 5 ZDPH. Aby mohlo dojít k přenesení daňové povinnosti, musí být poskytovatel i příjemce plátcem DPH a místem plnění musí být ČR. V tomto případě se spíše setkáváme s pojmem přenesení daňové povinnosti, než se systémem reverse charge, který se týká především obchodování v rámci EU.

3.1 Reverse charge při obchodování s jinými členskými státy EU

Reverse charge může být využit pouze při obchodování mezi dvěma plátcí daně z EU nebo při poskytování služeb ze třetích zemí. Z pohledu osoby, které je poskytnuta služba, jde o plnění osvobozené od daně a pro zachování daňové neutrality má poskytovatel služby nárok na odpočet daně, kterou byla zatížena přijatá plnění související s poskytnutím služby.

3.1.1 Vývoj uplatňování systému reverse charge po vstupu České republiky do Evropské unie

Po vstupu České republiky do Evropské unie došlo k významným změnám v oblasti právních předpisů souvisejících s DPH. Od 1. května 2004 vstoupil v platnost zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který přenesl principy zdanění uplatňované v EU do zákona uplatňovaného v ČR. Přejít na principy z EU přinesl českým subjektům nové povinnosti. Jedna z nejvýznamnějších změn se týkala zavedení systému reverse charge. Pro správné uplatnění daně je tedy velice důležité určit, kde je místo plnění, kdo službu poskytuje, pro koho je služba poskytována a o jakou službu se jedná.

Od přijetí nového zákona o dani z přidané hodnoty až do konce roku 2008 bylo místo plnění při poskytování služeb dle § 9 ZDPH tam, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání, popřípadě místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Pokud byla služba poskytnuta prostřednictvím provozovny, bylo místo plnění tam, kde se provozovna nachází. Dle tohoto základního pravidla musela osoba, která poskytovala službu ve státě, kde měla sídlo nebo místo podnikání či provozovnu přiznat daň. Jednalo se například o služby veterinární, kadeřnické, ubytovací, stravovací, sekretářské, archivní, apod. Pokud se však jednalo o služby, které byly zahrnuty do § 10 zákona č. 235/2004 Sb., místo plnění se určilo dle toho, jak stanovil tento paragraf.

§ 10 odst. 6 a 7 ZDPH, ve znění platném do konce roku 2008, který se týkal stanovení místa plnění ve zvláštních případech, vymezil služby, které se týkaly uplatnění systému reverse charge. Jednalo se o:

- a) převod a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky a podobného práva;
- b) reklamní službu;
- c) poradenskou, inženýrskou, konzultační, právní, účetní a jinou podobnou službu, stejně jako zpracování dat a poskytnutí informací;
- d) bankovní, finanční a pojišťovací službu, s výjimkou nájmu bezpečnostních schránek;
- e) poskytnutí pracovní síly;
- f) nájem movité věci, s výjimkou všech druhů dopravních prostředků;
- g) telekomunikační službu;
- h) provozování rozhlasového a televizního vysílání;

- i) elektronickou službu;
- j) přijetí závazku zdržet se v pokračování nebo vykonávání podnikatelské činnosti nebo práva zde uvedeného;
- k) poskytnutí služby osobou jednající jménem a na účet jiné osoby (mandátní smlouva), která spočívá v zajištění výše uvedených služeb.

Pokud byly výše zmíněné služby poskytnuty zahraniční osobou povinnou k dani (tzn. podnikatelem ze třetí země) nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, které neměly v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, a byly poskytnuty plátcí, místem plnění se stalo tuzemsko, tj. místo, kde má příjemce služby sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. Došlo tedy k využití systému reverse charge – přenesení daňové povinnosti na plátce v tuzemsku.²⁰

Pokud však byly služby poskytnuty osobě, která nebyla registrována k dani v jiném členském státě, potom se místo plnění určilo dle základního pravidla, tzn. dle § 9 ZDPH a místo plnění bylo ve státě poskytovatele služby.

Zde se zákon o dani z přidané hodnoty rozcházel se Směrnicí 77/388/EHS, později se Směrnicí 2006/112/ES. Jednalo se o dvě neslučitelnosti. Dle zákona platného od 1. května 2004 § 10 odst. 6 ZDPH musela být služba poskytnuta osobě registrované k dani v jiném členském státě a tudíž ne pouze osobě povinné k dani. Z toho vyplývala povinnost tuzemského plátce tuto službu poskytnutou pouze OPD JČS a ne ORD JČS zatížit daní na výstupu. Druhá neslučitelnost však dle § 10 odst. 7 souvisela se stálou provozovnou, kterou ORD JČS nesměla mít v tuzemsku. Pokud tedy tuzemský plátce poskytl službu do JČS a tato služba nesouvisela s provozovnou, která se nacházela v tuzemsku, stejně musel plátce tuto službu zatížit daní na výstupu. Příjemcům služby z JČS vznikala povinnost přiznat daň dle jejich zákona a směrnice a proto se jim nelíbilo, že musí daň zahrnutou v ceně služby znovu platit.

Tyto neshody byly vyřešeny až ustanovením § 10 odst. 6 a 7 novely zákona o dani z přidané hodnoty č. 302/2008, jenž vstoupila v platnost 1. ledna 2009. Byla tedy odstraněna neslučitelnost související s poskytováním služeb osobám registrovaným k dani. Od přijetí výše zmíněné novely zákona o DPH se již nemusí jednat o ORD JČS, nýbrž služba musí být od této doby poskytnuta osobám povinným k dani v jiném členském státě, aby mohlo dojít

²⁰ (Finanční správa, 2013).

k využití režimu reverse charge. Rovněž došlo k odstranění nesouladu místa plnění. Na místo plnění již nemá vliv existence provozovny příjemce služby v tuzemsku, pokud ovšem nejsou tyto služby poskytnuty přímo dané provozovně.

Velkým problémem se tedy stalo i správné určení sídla podnikání a zařazení služeb do daných kategorií. Při nesprávném zařazení totiž hrozilo špatné využití systému reverse charge a tím i chybné zdanění, popřípadě nezdanění služeb. Názorným příkladem může být Judikát ESD: č. j . C-167/95, věc: „Maatschap M.J.M. Linthorst. K. G. P. Pouwels en J. Scheres c.s. v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond“ (PO).²¹ Jednalo se o případ, kdy „nizozemští veterináři Linthorst, Pouwels a Scheres očkovali skot v Belgii a vystavovali daňové doklady belgickým zemědělcům bez uvedení nizozemské DPH. Problém vznesený k ESD spočíval v určení, zda se jedná o poskytování služby se sídlem dodavatele v Nizozemí (a tedy podrobené nizozemské sazbě DPH) nebo lze veterinární službu považovat za práci na movité věci či proces oceňování, na které by se vztahovalo místo plnění v Belgii (a byla by uvalena belgická DPH). ESD na základě výkladu směrnice 77/388/EHS rozhodl, že veterinární a podobné služby spadají pod zdanitelná plnění řídicí se sídlem poskytovatele služby.“²² Z daného rozsudku ESD tedy vyplývá, že veterinární služby nespádají do přesně vyjmenovaných služeb využívajících systém reverse charge, nýbrž se jedná o využití základního pravidla zdanění služeb. Dle pravidel platných v daném roce bylo základní pravidlo pro stanovení místa plnění dle § 9 odst. 1 a 2 ZDPH stanoveno jinak, než od 1. ledna 2010 – místo plnění bylo považováno tam, kde měl sídlo poskytovatel plnění, na rozdíl od dnešního pravidla pro stanovení místa plnění, které je tam, kde má sídlo příjemce služby. Proto by v dnešní době byly tyto služby fakturovány bez nizozemské DPH.

K dalším významným změnám souvisejících s určením místa plnění u služeb došlo po schválení Směrnice Rady v oblasti DPH v únoru 2008. Jednalo se o Směrnici Rady 2008/8/ES. Ustanovení této směrnice se začaly uplatňovat od 1. ledna 2010, kdy vstoupila v platnost novela ZDPH č. 489/2009. Hlavní změnou je stanovení základního pravidla pro určení místa plnění u přeshraničních služeb poskytovaných osobám povinným k dani, dle kterého se místo plnění přesouvá do státu, kde má sídlo nebo provozovnu, příjemce služby, jemuž je služba poskytnuta.²³ Z toho vyplývá, že se uplatní systém reverse charge

²¹ Den vyhlášení rozsudku: 6. března 1997; ESR: 1997, I-01195.

²² Široký (2009, s. 127).

²³ (Finanční správa, 2013).

u většiny služeb, které jsou poskytnuty OPD JČS a ne pouze u těch služeb, které byly doposud přesně dané.

3.1.2 Uplatnění systému reverse charge v roce 2013

V ČR se zdaňují pouze takové služby, které mají místo plnění v tuzemsku. Jedná se tedy nejen o vybrané služby, které poskytuje plátce daně jinému plátcovi v rámci ČR, nýbrž podléhat českému zdanění může také poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě při uplatnění systému reverse charge. Poskytování služeb mimo ČR podléhá zdanění dle daňových zákonů platných v zemi místa plnění. Pokud se jedná o poskytnutí služeb v rámci členských států, řídí se zdanění pravidly reverse charge. I když mají takto poskytnuté služby místo plnění mimo tuzemsko, plátcovi je uvádějí do svých daňových přiznání.

Důležitým pravidlem, je správný postup při vyhodnocování, jak se bude služba zdaňovat. Postup spočívá v:

1. určení příjemce služby (zda se jedná o OPD nebo OND);
2. určení druhu poskytované služby;
3. určení místa plnění (obecné pravidlo dle § 9 ZDPH nebo zdanění dle § 10 - § 10k ZDPH);
4. určení osoby, která službu zdaní v zemi místa plnění.

Tab. 3.1: Povinná registrace u služeb

OPD se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem		
Služba		Registrace
PŘIJATÁ od OPD neusazené v tuzemsku (§ 108 odst. 1 písm. c) ZDPH) (místo plnění v tuzemsku)	základní dle § 9 odst. 1 ZDPH (od DIČ z EU)	<ul style="list-style-type: none"> • IO dnem přijetí těchto služeb (§ 6h ZDPH); • registrace do 15 dnů (§ 97 ZDPH)
	výjimky dle § 10 - § 10 d, § 10k ZDPH	
	zboží s instalací nebo montáží § 7 odst. 3 ZDPH	
POSKYTNUTÁ (místo plnění v JČS)	v JČS dle § 9 odst. 1 ZDPH (DIČ u EU)	<ul style="list-style-type: none"> • IO dnem poskytnutí těchto služeb (§ 6i ZDPH); • registrace do 15 dnů (§ 97 ZDPH); • povinnost přiznat poskytnutí této služby (§ 24a odst. 1 písm. b))

Zdroj: Dušek (2013, s. 229) + vlastní zpracování

Základní pravidlo při **určení místa plnění** dle § 9 ZDPH spočívá ve stanovení osob, které přijímají službu:

- **OPD ⇒ OPD** (pravidlo B2B) – místo plnění je tam, kde má sídlo, místo podnikání či provozovnu *příjemce služby*; (tzn. obchodník obchodníkovi)
- **OPD ⇒ OND** (pravidlo B2C) – místo plnění se nachází tam, kde má sídlo, místo podnikání či provozovnu *poskytovatel služby*; (tzn. obchodník zákazníkovi – osobě nepovinné k dani).

Den uskutečnění zdanitelného plnění je dle § 21 odst. 4 ZDPH:

- den poskytnutí služby;
- den vystavení daňového dokladu

a to ten den, který nastane dříve.

Tab. 3.2: Uskutečnění zdanitelného plnění u služeb (§ 24, § 24a ZDPH)

	§ 24 ORD EU ⇒ OPD CZ	§ 24a plátce ⇒ OPD EU
Služby s místem plnění dle § 9 odst. 1 ZDPH	v tuzemsku	v JČS
Jde o poskytnutí služeb a dodání zboží s instalací nebo montáží	do tuzemska	z tuzemska ven
Přiznává	příjemce DAŇ	poskytovatel PLNĚNÍ
Uvádí se	v DP (§ 108 odst. 1 písm. c) ZDPH) plnění ř. 5, 6 – odečet ř. 43, 44	v souhrnném hlášení (§ 102 odst. 1 písm. d) ZDPH) v DP ř. 21
Povinnost přiznat = den uskutečnění zdanitelného plnění	<ul style="list-style-type: none"> • ke dni uskutečnění plnění (tzn. poskytnutí služby) nebo • ke dni úplaty a to k tomu dni, který nastane dříve (tj. i z uhrazených záloh)	
	pokud plnění podle § 21 odst. 4 písm. b ZDPH, § 21 odst. 5 až 9 ZDPH – dnem uvedeným v těchto ustanoveních (např. dnem převzetí a předání díla, dnem odečtu, apod.)	
Pokud je služba po dobu delší než 12 měsíců (odst. 3)	považuje se plnění uskutečněné každým rokem nejpozději 31.12.	

Zdroj: Dušek (2013, s. 229) + vlastní zpracování

3.1.3 Poskytnuté služby do JČS

Při poskytnutí služby českým plátcem ORD JČS se jedná o uskutečnění plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Poskytovatel služby musí přiznat plnění ke:

1. dni jeho uskutečnění,
2. dni přijetí úplaty

a to k tomu dni, který nastane dřív.

Při poskytování služeb do jiného členského státu mohou nastat tyto případy s určením místa plnění mimo Českou republiku:

1. český plátcce poskytuje službu pro OPD JČS (tzn. nejedná se o ORD JČS) - dojde k využití principu reverse charge, OPD JČS se musí zaregistrovat k dani, tuto daň přiznat a odvést ve své zemi;
2. český plátcce poskytuje službu pro ORD JČS – tzn. dojde k využití principu reverse charge, tzn. k přenesení daňové povinnosti na příjemce služby a ten musí daň přiznat a zaplatit ve své zemi;
3. český plátcce poskytuje službu pro OND JČS, tzn. pro občana JČS – český plátcce odvede daň.

Tab. 3.3: Vývoj uskutečnění zdanitelného plnění

Rok	Dle § 24 ZDPH ke dni:	Dle § 24a ZDPH ke dni:
1. 5. 2004 až 31. 3. 2011	<ul style="list-style-type: none">• uskutečnění zdanitelného plnění:<ul style="list-style-type: none">○ poskytnutí služby;○ vystavení daňového dokladu	<ul style="list-style-type: none">• uskutečnění zdanitelného plnění:<ul style="list-style-type: none">○ poskytnutí služby;○ vystavení daňového dokladu;• přijetí platby a to k tomu dni, který nastane dříve
1. 4. 2011 až 31. 12. 2012	<ul style="list-style-type: none">• uskutečnění zdanitelného plnění<ul style="list-style-type: none">○ poskytnutí služby;• k poslednímu dni měsíce, ve kterém byla poskytnuta úplata a to k tomu dni, který nastane dříve	<ul style="list-style-type: none">• uskutečnění zdanitelného plnění:<ul style="list-style-type: none">○ poskytnutí služby;• přijetí úplaty a to k tomu dni, který nastane dříve
1. 1. 2013	<ul style="list-style-type: none">• uskutečnění zdanitelného plnění:<ul style="list-style-type: none">○ poskytnutí služby;• poskytnutí úplaty a to k tomu dni, který nastane dříve	<ul style="list-style-type: none">• uskutečnění zdanitelného plnění:<ul style="list-style-type: none">○ poskytnutí služby;• přijetí úplaty a to k tomu dni, který nastane dříve

Zdroj: vlastní zpracování

Plátce, po novele zákona o dani z přidané hodnoty od ledna 2013 a rovněž identifikovaná osoba musí podat souhrnné hlášení. V daňovém přiznání se poskytnutí služby mezi plátcem a ORD JČS uvádí v řádku 21. Daňový doklad musí obsahovat sdělení dle § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH „daň odvede zákazník“. Od přijetí výše zmíněné novely ZDPH doklad již kromě uvedené formulace nemusí obsahovat odkaz na ZDPH nebo směrnici, že místo plnění je v jiném členském státě.

3.1.4 Přijaté služby

V případě poskytnutí služby ORD JČS českému plátcí, také identifikované osobě, musí příjemce služby přiznat daň dle § 24 odst. 1 ZDPH:

1. ke dni uskutečnění zdanitelného plnění;
2. ke dni, ve kterém byla poskytnuta úplata

a tomu k tomu dni, který nastane dříve.

V tomto případě český plátce nebude podávat souhrnné hlášení, to podá ORD JČS. Vyplní však řádek 5 (základní sazba daně) nebo řádek 6 (snížená sazba daně) v DAP a může si uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu v řádku 43, popřípadě 44. Od 1. ledna 2013 již plátce v tuzemsku není povinen doplňovat daňový doklad o výši daně a o použitou sazbu. Osoba, kterou službu přijala, tzn. český plátce, musí údaje doplnit v evidenci pro DPH dle § 100 ZDPH.

Při poskytování služeb z jiného členského státu do České republiky mohou nastat tyto případy s určením místa plnění v tuzemsku:

1. ORD JČS poskytuje službu české OPD (není plátcem) – dochází k využití principu reverse charge, česká OPD se musí zaregistrovat k dani a odvést ji svému správci daně;
2. ORD JČS poskytuje službu českému plátcí – dochází k využití principu reverse charge a český plátce si daň vyměří, přizná a zaplatí v ČR;
3. ORD JČS poskytuje službu české OND, tzn. občanovi – ORD JČS odvede daň.

Pravidlo pro využití systému reverse charge se vztahuje na všechny služby, které spadají pod § 9 ZDPH. Výjimkou jsou služby, které jsou přímo vyjmenovány v § 10 - § 10k ZDPH a do systému reverse charge nepatří.

Tab. 3.4: Stanovení místa plnění při poskytnutí služby OPD a OND

Druh plnění	Příjemce plnění	
	Osoba povinná k dani	Osoba nepovinná k dani
Základní pravidlo (§ 9 ZDPH) B2B/B2C	sídlo, provozovna příjemce SH (§9 odst. 1 ZDPH)	sídlo, provozovna poskytovatele (§ 9 odst. 2 ZDPH)
Služby vztahující se k nemovitosti (§ 10 ZDPH)	místo, kde se nemovitost nachází (povinnost zdanění podle právní úpravy daného státu)	
Přeprava osob (§10a ZDPH)	místo uskutečnění přepravy v poměru podle ujeté vzdálenosti	
Přeprava zboží mezi státy EU	základní pravidlo (§ 9 odst. 1 ZDPH) sídlo příjemce služby	místo zahájení přepravy (§ 10f ZDPH)
Služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy apod. (§ 10b ZDPH)	místo fyzického uskutečnění služby (povinnost zdanění podle právní úpravy daného státu) (§ 10b ZDPH) – pouze vstupenky V případě služby podle § 10b písm. b) ZDPH pro OPD je místem plnění podle § 9 odst. 1 ZDPH	
Služby stravovací (§ 10c ZDPH)	místo fyzického uskutečnění služby (povinnost zdanění podle právní úpravy daného státu)	
Stravovací služby (§ 10c odst. 2 ZDPH) na palubě lodí, letadel, vlaků	místo zahájení přepravy osob (při úseku přepravy na území EU – bez zastávky ve třetí zemi)	
Nájem dopravního prostředku: • krátkodobý (§ 10d) (do 30 dní, lodě 90 dní) • dlouhodobý (§ 10d ZDPH)	místo, kde je dopravní prostředek skutečně předán zákazníkovi	
	<ul style="list-style-type: none"> • v případě MP dle § 9 odst. 1 nebo § 10d odst. 4 a) ZDPH v tuzemsku, ale ke skutečnému užití dochází ve 3. zemi, pak za MP se považuje třetí země (povinnost zdanění podle právní úpravy daného státu) • v případě MP dle § 9 odst. 1 nebo § 10d odst. 4 b) ZDPH ve třetí zemi, ale ke skutečnému užití dochází v tuzemsku, pak se za místo plnění považuje tuzemsko 	
Katalogové služby	základní pravidlo (§ 9 odst. 1 ZDPH) zdaní příjemce	příjemce ze třetí země – jeho sídlo, bydliště (§ 10h ZDPH)
		příjemce z EU – princip poskytovatele (§ 9 odst. 2 ZDPH)
Zprostředkovatelské služby	základní pravidlo (§9 odst. 1 ZDPH)	místo, kde je místo plnění zajišťovaného plnění (§ 10e ZDPH)
Služby související s přepravní službou (nakládka, vykládka)	základní pravidlo (§ 9 odst. 1 ZDPH)	místo skutečného poskytnutí služby (§ 10g ZDPH (zdanění podle právní úpravy daného státu))
Služby práce na movité věci	základní pravidlo (§ 9 odst. 1 ZDPH) nesleduje se odeslání movité věci z tuzemska	místo poskytnutí (§ 10g ZDPH)
Dodání zboží s montáží a instalací (§ 7 odst. 3 ZDPH)	místo provedení instalace a montáže	místo provedení instalace a montáže
	zdanění podle právní úpravy daného státu; nevykazuje se v SH	

Zdroj: Ledvinková (2012, s. 378) + vlastní zpracování

3.1.5 Doklady

V praxi jsou dva typy dokladů. Prvním z nich je účetní doklad a druhým daňový doklad. Tyto dva doklady se od sebe liší a to podle účelu použití. Zatímco účetní doklady se řídí zákonem o účetnictví, daňové doklady jsou popsány v ZDPH. V běžné praxi jsou oba doklady spojené do jednoho vyhotovení, které se profesně označuje jako „faktura“.

Od 1. ledna 2013 se již na daňové doklady nesmí doplňovat údaje, které souvisí s výší daně. Toto nařízení je zmíněno v § 34 ZDPH, jenž stanoví, že u daňového dokladu musí být od okamžiku jeho vystavení do konce lhůty stanovené pro jeho uchovávání zajištěna:

- a) *věrohodnost* původu dokladu, tzn. skutečnost, kde je zaručena totožnost osoby, která plnění uskutečňuje nebo která daňový doklad oprávněně vystavila;
- b) *neporušenost* obsahu dokladu, tzn. obsah daňového dokladu požadovaný dle ZDPH nebyl změněn;
- c) *čitelnost* dokladu, tzn. možnost seznámit se s obsahem daňového dokladu přímo nebo prostřednictvím technického zařízení.

V souvislosti s tímto paragrafem vyvstaly připomínky od lidí z praxe, kde někteří zdůrazňují, že při doplnění daňového dokladu v místech, kde se nenachází žádný text, nedochází k porušení pravidel pro zajištění věrohodnosti, neporušitelnosti a čitelnosti dokladů. Proto odmítají přijmout tento paragraf a dále si doplňují dodatečné informace přímo na dané doklady. K doplňování daňových dokladů byla 28. března 2013 vydána Informace GŘ k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do zákona o DPH.

„Neporušeností obsahu daňového dokladu – zaručení integrity daňového dokladu se rozumí skutečnost, že obsah daňového dokladu požadovaný podle zákona o DPH nebyl změněn. Obsahem daňového dokladu se rozumí náležitosti daňového dokladu ve smyslu § 29 a násl. zákona o DPH (§ 29a – náležitosti daňového dokladu skupiny, § 30a náležitosti zjednodušeného daňového dokladu aj.). Pokud zákonem předepsané náležitosti daňových dokladů vymezených v § 29 až § 33a zákona o DPH nebudou v průběhu jeho „života“, tj. od doby jeho vystavení až do konce lhůty pro jeho uchovávání, změněny, bude takový daňový doklad považován za neporušený.“

Dodatečné informace (např. údaje o předkontaci, o archivaci, razítka „došlo dne“ apod.) by od 1. ledna 2013 neměly být na daňový doklad z důvodu zachování neporušenosti

obsahu daňového dokladu po celou dobu jeho „života“ doplňovány. Daňový subjekt by měl případné dodatečné informace (údaje) zaznamenat buď v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, kterou je povinen vést ve smyslu ustanovení § 100, popř. § 100a zákona o DPH, případně jiným způsobem, kterým neporuší původní obsah daňového dokladu. Nicméně pokud budou přesto na daňový doklad doplněny údaje nad rámec povinných náležitostí daňového dokladu, přičemž obsah daňového dokladu požadovaný podle zákona o DPH doplněním těchto údajů zůstane nezměněn, bude takový daňový doklad považován za neporušený. Doplněné údaje však nesmí pozměňovat povinné náležitosti daňového dokladu vymezené v ustanovení § 29 a násl. zákona o DPH a z dokladu musí být patrné, že jde o doplnění údajů oproti původnímu obsahu.“²⁴

Pokud není osoba plátcem DPH, žádný předpis jí přesně neurčí, jak by měly vypadat vydané doklady. Je ovšem nutno, aby z dokladu byly patrné základní informace (zda jde o fakturu vydanou/přijatou, aby bylo patrné datum úhrady nebo vzniku pohledávky/závazku, označení osoby, která uskutečňuje i pro kterou je uskutečňováno plnění, rozsah a předmět plnění, číslo dokladu).

Výše daně z přidané hodnoty musí být uvedena na daňovém dokladu v české měně.

Dle § 11 Zákona o účetnictví „Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- a) označení účetního dokladu,
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky,
- c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d),
- f) podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaiúčtování“.

²⁴ (MFČR, 2013).

Dle § 29 ZDPH „*Daňový doklad musí obsahovat tyto údaje:*

- a) označení osoby, která uskutečňuje plnění,*
- b) daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění,*
- c) označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,*
- d) daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,*
- e) evidenční číslo daňového dokladu,*
- f) rozsah a předmět plnění,*
- g) den vystavení daňového dokladu,*
- h) den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu,*
- i) jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,*
- j) základ daně,*
- k) sazbu daně,*
- l) výši daně; tato daň se uvádí v české měně.*

(2) Daňový doklad musí obsahovat rovněž tyto údaje:

- a) odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákon, ustanovení předpisu Evropské unie nebo jiný údaj uvádějící, že plnění je od daně osvobozeno, je-li plnění osvobozeno od daně,*
- b) „vystaveno zákazníkem“, je-li osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, zmocněna k vystavení daňového dokladu,*
- c) „daň odvede zákazník“, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.“²⁵*

Od vstupu České republiky do Evropské unie se i daňové doklady musely přizpůsobit požadavkům, které vedly ke sjednocení v rámci jednotlivých členských států.

²⁵ § 29 ZDPH

Tab. 3.5: Vystavování daňových dokladů

Rok	Vystavení daňového dokladu
1. 5. 2004 až 31. 12. 2008	<ul style="list-style-type: none"> do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění na vyžádání; do 15 dnů ode dne poskytnutí platby, když byla dřív než zdanitelné plnění, vystavení DD na vyžádání
1. 1. 2009 až 31. 12. 2012	<ul style="list-style-type: none"> do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění; do 15 dnů ode dne poskytnutí úplaty, když byla dřív než zdanitelné plnění
1. 1. 2013	<ul style="list-style-type: none"> do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění; do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém: <ul style="list-style-type: none"> se uskutečnilo poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, je-li místo plnění v členském státě, ve kterém nemá osoba povinná k dani, která plnění uskutečňuje, sídlo nebo provozovnu, je-li plnění uskutečněno prostřednictvím této provozovny; byla přijata úplata, pokud před uskutečněním plnění podle předchozí odrážky vznikla povinnost vystavit daňový doklad v důsledku přijetí úplaty

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 3.6: Doplnění daňových dokladů

Rok	Daňový doklad při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě § 31 ZDPH	Plátce poskytuje službu s MP v JČS § 33 ZDPH
1. 5. 2004 až 31. 12. 2008	<ul style="list-style-type: none"> osoba, která je povinna přiznat a zaplatit daň podle § 108 při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je povinna doplnit na obdrženém daňovém dokladu nebo v evidenci pro daňové účely chybějící údaje: <ul style="list-style-type: none"> základní nebo sníženou sazbu daně nebo sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně, a odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákona; výši daně uvedenou v korunách a haléřích, popřípadě zaokrouhlenou na desítky haléřů nebo na padesátihaléře a základ daně v české měně 	<ul style="list-style-type: none"> plátce, který poskytuje službu s místem plnění mimo tuzemsko, je povinen vystavit za každé plnění daňový doklad obsahující náležitosti podle odstavce 2, a to nejpozději do 15 dnů od data uskutečnění služby nebo přijetí platby, pokud platba předchází uskutečnění služby; doklad musí obsahovat odkaz na příslušné ustanovení ZDPH, podle kterého je místo plnění mimo tuzemsko
1. 1. 2009 až 31. 3. 2011	<ul style="list-style-type: none"> doklad vystavený při poskytnutí služby podle § 15 ZDPH osobou registrovanou k dani v jiném členském státě musí obsahovat mimo jiné: <ul style="list-style-type: none"> sdělení, že osobou povinnou přiznat a zaplatit daň je plátce, pro kterého se služba uskutečňuje s odkazem na příslušné 	<ul style="list-style-type: none"> plátce, který poskytuje službu s místem plnění mimo tuzemsko, je povinen vystavit za každé plnění daňový doklad obsahující náležitosti podle odstavce 2, a to nejpozději do 15 dnů od

	<p>ustanovení ZDPH;</p> <ul style="list-style-type: none"> o výši daně uvedenou v korunách a haléřích ustanovení předpisu Evropských společenství; o sdělení s jiným odkazem, podle kterého je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň plátce, jemuž je služba poskytnuta; o osoba, která je povinna přiznat a zaplatit daň podle § 108 ZDPH při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je povinna doplnit na obdrženém dokladu nebo v evidenci pro daňové účely do 15 dnů ode dne uskutečnění služby tyto údaje: o základní nebo sníženou sazbu daně nebo sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně s odkazem na příslušné ustanovení tohoto zákona, ustanovení předpisu Evropských společenství), nebo s jiným odkazem uvádějícím, že se jedná o plnění osvobozené od daně; o výši daně uvedenou v korunách a haléřích, popřípadě zaokrouhlenou způsobem podle § 28 odst. 2 písm. l) ZDPH; o datum, k němuž byly doplněny údaje podle předcházejících odrážek; <ul style="list-style-type: none"> • datum doplnění údajů je považováno za datum vystavení daňového dokladu 	<p>data uskutečnění služby nebo přijetí úplaty, pokud platba předchází uskutečnění služby;</p> <ul style="list-style-type: none"> • doklad musí obsahovat odkaz na příslušné ustanovení ZDPH, podle kterého je místo plnění mimo tuzemsko
<p>1. 4. 2011 až 31. 12. 2012</p>	<ul style="list-style-type: none"> • doklad vystavený při poskytnutí služby podle § 15 ZDPH osobou registrovanou k dani v jiném členském státě musí obsahovat mimo jiné: <ul style="list-style-type: none"> o sdělení, že osobou povinnou přiznat a zaplatit daň je plátce, pro kterého se služba uskutečňuje s odkazem na příslušné ustanovení ZDPH; o výši daně uvedenou v korunách a haléřích ustanovení předpisu Evropské unie; o sdělení s jiným odkazem, podle kterého je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň plátce, jemuž je služba poskytnuta; • osoba, která je povinna přiznat a zaplatit daň podle § 108 ZDPH při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je povinna doplnit na obdrženém dokladu nebo v evidenci pro daňové účely do 15 dnů ode dne uskutečnění služby tyto údaje: <ul style="list-style-type: none"> o základní nebo sníženou sazbu daně nebo sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně s odkazem na příslušné ustanovení tohoto zákona, ustanovení předpisu Evropské unie nebo s jiným odkazem uvádějícím, že se 	<ul style="list-style-type: none"> • plátce, který poskytuje službu s místem plnění mimo tuzemsko, je povinen vystavit za každé plnění daňový doklad obsahující náležitosti podle odstavce 2, a to nejpozději do 15 dnů od data uskutečnění služby nebo přijetí platby, pokud platba předchází uskutečnění služby; • doklad musí obsahovat odkaz na příslušné ustanovení ZDPH, podle kterého je místo plnění mimo tuzemsko

	jedná o plnění osvobozené od daně; ○ výši daně uvedenou v korunách a haléřích, popřípadě zaokrouhlenou způsobem podle § 28 odst. 2 písm. l) ZDPH; ○ datum, k němuž byly doplněny údaje podle předcházejících odrážek	
1. 1. 2013	změna všech paragrafů, které se týkají daňových dokladů	
	Dle § 29 odst. 3 ZDPH musí DD obsahovat: <ul style="list-style-type: none"> • "daň odvede zákazník", je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno; • sazbu daně a výši daně <ul style="list-style-type: none"> ○ jedná-li se o plnění osvobozené od daně; ○ je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno 	

Zdroj: vlastní zpracování

Daňový doklad musí rovněž obsahovat sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně dle § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH. Musí být na něm tedy uvedeno „daň odvede zákazník“. Text „daň odvede zákazník“ je závazný pro všechny členské státy.

„Text „daň odvede zákazník“ by měl být recipročně uveden i na přijatých daňových dokladech ke službám přijatých od osob usazených v jiných členských státech. Jednotlivé jazykové mutace tohoto textu jsou tyto:“²⁶

Tab. 3.7: Jazykové mutace

bulharsky	„обратно начисляване“	litevsky	„Atvirkštinis apmokestinimas“
španělsky	“inversión del sujeto pasivo”	maďarsky	„fordított adózás“
dánsky	„omvendt betalingspligt“	maltsky	„Inverżjoni tal-hlas“
německy	„die Angabe ‚Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers‘“	holandsky	„Btw verlegd”
estonsky	„pöördmaksustamine”	polsky	„odwrotne obciążenie“
řecky	“Αντίστροφη επιβάρυνση”	portugalsky	“Autoliquidação”
anglicky	“Reverse charge”	rumunsky	„taxare inversă“
francouzsky	“Autoliquidation”	slovensky	„prenesenie daňovej povinnosti“
irsky		slovinsky	„Reverse Charge“
italsky	“inversione contabile”	finsky	„käännetty verovelvollisuus“
lotyšsky	“nodokļa apgrieztā maksāšana”	švédsky	„omvänd betalningsskyldighet“

Zdroj: (Daňový poradce Ing. Pavel Běhounek, 2013) + vlastní zpracování

Nejčastěji se vyskytuje zjednodušený a „běžný“²⁷ daňový doklad. V praxi se dále používají zvláštní daňové doklady - splátkový kalendář, platební kalendář, souhrnný daňový doklad a doklad o použití.

²⁶ (Daňový poradce Ing. Pavel Běhounek, 2013).

Zjednodušený daňový doklad je takový, jehož výše včetně daně nepřekročí 10.000 Kč. Od 1. ledna 2013 se tento doklad nevztahuje pouze na platbu v hotovosti, ale může být vydán i při bezhotovostním styku. Od zmíněného data se vystavuje zjednodušený daňový doklad na základě rozhodnutí plátce, do konce roku 2012 se vystavoval pouze na žádost odběratele.

Přijetím novely ZDPH, která vešla v platnost 1. ledna 2013, se doklady v listinné a elektronické podobě zrovnoprávňují. *„Nadále bude možné vystavovat, zasílat a ukládat doklady jako elektronické pokud jsou opatřeny zaručeným elektronickým podpisem, elektronickou značkou nebo pokud je zaručena věrohodnost původu a neporušitelnost obsahu daňového dokladu elektronickou výměnou informací (EDI).“*²⁸

EDI = elektronická výměna informací, z ang. Electronic Data Interchange, jenž je předepsaným standardním formátem pro výměnu obchodních dat (viz. čl. 2 Doporučení Komise 1994/820/ES ze dne 19. října 1994 o právních aspektech elektronické výměny informací). EDI slouží také k zasílání daňových dokladů. Věrohodnost dokladu zaslání prostřednictvím EDI může být zajištěna v okamžiku předání daňového dokladu k odeslání a dále při jeho příjmu. Příjemce dokladu musí zajistit existenci jednoznačné vazby mezi informacemi přenesenými prostřednictvím EDI a tímto dokladem po celou dobu pro uchovávání daňových dokladů.²⁹

S použitím daňového dokladu v elektronické podobě však bude muset osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje, souhlasit. Aktuálně se souhlas osoby, pro kterou se uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, vyžaduje při vystavení daňového dokladu v elektronické podobě. Jde tedy o změnu v pojmech, která však má podstatný dopad na veškeré další použití elektronického daňového dokladu.

*U daňového dokladu musí být od okamžiku jeho vystavení do konce lhůty stanovené pro jeho uchovávání zajištěna věrohodnost jeho původu, neporušenost jeho obsahu a jeho čitelnost, bez ohledu na jeho podobu. Umožňuje se tedy širší využití elektronických systémů pro vystavování, předávání a uchovávání daňových dokladů. To by mělo přispět ke snížení nadměrné administrativní zátěže jak u podnikatelské sféry, tak i u správce daně.“*³⁰

²⁷ Pozn.: pojem „běžný“ daňový doklad se od 1. ledna 2013 již nepoužívá, jedná se pouze o daňový doklad.

²⁸ (Podnikatel, 2013).

²⁹ (MFČR, 2013).

³⁰ (Podnikatel, 2013).

Evidence pro účely daně z přidané hodnoty dle § 100 ZDPH se týká plátců a identifikovaných osob, které zde uvádí veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání a souhrnného hlášení. „Plátce je povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, také daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, s výjimkou plnění, u nichž byly vystaveny zjednodušené daňové doklady.“³¹

3.1.6 Souhrnné hlášení

Podle § 102 ZDPH je plátce a v některých případech identifikovaná osoba (IO pokud poskytla služby dle § 9 odst. 1 ZDPH do EU, kde je daň povinen přiznat příjemce služby) povinná podat souhrnné hlášení v případě uskutečnění:

- a) dodání zboží ORD JČS;
- b) přemístění obchodního majetku do JČS;
- c) dodání zboží formou třístranného obchodu v rámci členských států, pokud je plátce prostřední osobou;
- d) poskytnutí služby dle § 9 odst. 1 ZDPH (daň je povinen přiznat příjemce).

Souhrnné hlášení se podává pouze v elektronické podobě místně příslušnému správci daně. Toto hlášení se podává dvěma způsoby:

1. prostřednictvím Daňového portálu české daňové správy jako datová zpráva, jenž nemusí být opatřena elektronickým podpisem - pokud není tento el. podpis, musí být přiložen tzv. E-tiskopis;
2. prostřednictvím datové schránky, kde nemusí být elektronický podpis.

Při dodávání zboží, přemístění majetku a využití třístranného obchodu se musí souhrnné hlášení podávat měsíčně a to vždy do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce i v případě, když by se jednalo o čtvrtletního plátce daně. Pokud plátce uskutečňuje pouze poskytnutí služeb dle § 9 odst. 1 ZDPH, podává souhrnné hlášení současně s daňovým přiznáním, tzn. měsíčně či čtvrtletně.

Kód plnění dle pokynů k vyplnění souhrnného hlášení a následného souhrnného hlášení je rozdělen do 4 skupin:

³¹ § 100 odst. 2 ZDPH

- kód plnění „0“ – při dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v JČS (§ 13 odstavec 1 a 2 ZDPH),
- kód plnění „1“ – při přemístění obchodního majetku plátcem do JČS (§ 13 odst. 6 ZDPH),
- kód plnění „2“ – při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu (§ 17 ZDPH, vyplní pouze prostřední osoba),
- kód plnění „3“ – při poskytnutí služeb do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je z těchto služeb povinen přiznat a zaplatit daň jejich příjemce (§9 odst. 1 ZDPH).

Souhrnné hlášení je tedy povinen podat plátcе daně v tuzemsku, pokud uskutečňuje plnění s místem plnění v jiném členském státě dle pravidel systému reverse charge. Český plátcе je nepodává v případě přijetí plnění od ORD JČS. Zde pouze přizná daň na výstupu a může si uplatnit nárok na odpočet daně ve stejné částce.

V souhrnném hlášení se uvádí kód země, jenž obsahuje dvouznakový kód členského státu, který vydal daňové identifikační číslo, tzn. stát, do kterého je poskytováno plnění. DIČ pořizovatele zboží, které může být uvedeno v hlášení maximálně 4x a to proto, že existují čtyři druhy kódů plnění, počet plnění, což je celé kladné číslo, které vyjadřuje počet plnění, která uskutečnil plátcе daně do JČS a celkovou hodnotu plnění v Kč. Celková hodnota může být i záporná, a to v případě, že došlo k vystavení opravného daňového dokladu (dobropisu na dříve dodané zboží nebo poskytnutou službu.

Částky uvedené v souhrnném hlášení musí být vždy v české měně, i když by byl daňový doklad vystaven v měně cizí.

Tab. 3.8: Souhrnné hlášení

Číslo řádku	Kód země	DIČ pořizovatele zboží	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
1	BE	123456789	0	3	500 000
2	BE	123456789	3	1	100 000
3	IT	12345678901	0	15	950 000
4	IT	12345678901	2	15	950 000
Celkový počet plnění			34		
Celková hodnota plnění			2 500 000		

Zdroj: vlastní zpracování

3.1.7 Ověření DIČ pořizovatele

Každý plátce daně obdrží platné daňové identifikační číslo. Tímto číslem se prokazuje a musí je uvádět ve správném tvaru. Všechny země mají unikátní kód, který je složen ze dvou písmen, např. Česká republika CZ, Belgie BE, Itálie IT apod. Formát daňového identifikačního čísla vždy začíná příslušným kódem země a následuje ve většině případů 8 - 11 číselná řada. V této řadě si příslušná země může zvolit počet znaků, ať již číselných, tak se mohou vyskytnout i písmena. Tvorba daňových identifikačních čísel je popsána v Pokynech k vyplnění souhrnného hlášení. Jako příklad slouží následující tabulka - Tab. 3. 9.

Pro mezinárodní účely se místo pojmu DIČ využívá slovo „VAT“ (Value Added Tax), popřípadě VAT ID, což v překladu do češtiny znamená daň z přidané hodnoty. Mezi odbornou veřejností se často používá i hovorové označení „vatka“.

Tab. 3.9: Daňová identifikační čísla členských států

Název země	Kód země	Formát DIČ pořizovatele zboží	Počet znaků	Poznámky
Německo	DE	123456789	9	pouze číslice
Francie	FR	12345678901 X1123456789 1X123456789 XX123456789	11	obsahuje buď jen číslice nebo na prvním nebo druhém místě nebo na prvním i druhém místě písmeno, s výjimkou písmen „I“ a „O“
Řecko	EL	123456789	9	pouze číslice
Irsko	IE	1234567X 1X34567X	8	obsahuje jedno nebo dvě písmena, a to na posledním místě nebo na druhém a na posledním místě

Zdroj: vlastní zpracování

Při obchodování s jinými členskými státy EU si musí poskytovatel plnění kontrolovat, zda příjemce uvedl správné DIČ. Toto ověření se provádí na internetu přes datový systém VIES dostupný z http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=cs. VIES znamená „VAT Information Exchange System“, přeloženo do češtiny jako systém pro výměnu dat v souvislosti s DPH. Na těchto stránkách se uvádí informace platné k datu zadání dat pro ověření. O ověření DIČ se může požádat i Finanční úřad. Ten může ověřit i minulost DIČ. Tato minulost DIČ však nelze ověřit u poskytování služeb, jak je tomu u zboží, protože OPD JČS nemusí být ještě registrována k dani, avšak povinnost k registraci ji může vzniknout, např. prozatím jen jako identifikovaná osoba.

3.1.8 Státní správa

Česká republika je od vstupu do Evropské unie zapojena do tzv. „jednotného vnitřního trhu“, díky němuž dochází k volnému pohybu zboží, služeb, kapitálu a pracovních sil. Aby nedocházelo k daňovým únikům, byla zavedena kontrola uplatňování nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží a poskytnutí služeb do jiných členských států EU. K tomuto účelu vznikly dva systémy a to VIES, který kontroluje zboží i služby a INTRASTAT, který sleduje pohyb zboží. Tyto dva systémy umožňují správcům daně jednotlivých států EU prověřit, jestli měl prodávající právo osvobodit zdanitelné plnění a na druhé straně zkontrolovat, zda v zemi spotřeby kupující toto plnění přiznal a zdanil.

Systém VIES a INTRASTAT proto tedy slouží k výměně informací o poskytnutých službách, dodáních zboží do jiných členských států a zajištění identifikačních údajů osob registrovaných k dani z přidané hodnoty v rámci EU.

Systém VIES napomáhá jednotlivým daňovým správám v členských státech s výměnou informací o intrakomunitárních dodáních zboží a také o poskytnutí služeb ORD JČS. Podává tedy informace o plněních souvisejících s uplatňováním pravidel reverse charge. Systém VIES napomáhá k zajištění výměny informací o dodání zboží do JČS a o získání správných identifikačních údajů o osobách registrovaných k DPH v rámci EU. Elektronický systém pro výměnu informací v oblasti DPH tudíž umožňuje správcům daně ze států EU ověřit, zda prodávající mohl osvobodit zdanitelné plnění a v zemi odběratele zkontrolovat, jestli kupující získané zboží řádně přiznal a zdanil.

Kontrolní systém INTRASTAT, který se zabývá sledováním pohybu zboží při intrakomunitárních plnění, byl založen kvůli zrušení celních kontrol mezi členskými státy. Hlášení se podává celním orgánům. Kontrolní systém INTRASTAT ukládá povinnost vyplňování statistických měsíčních hlášení zachycujících pohyb zboží, příjem a odeslání intrakomunitárních plnění. Vykazování se provádí pomocí volně dostupných aplikací, tzn. InstatDesk, InstatOnline (do 500 položek v jednom směru za měsíc).

Vykazování systému INTRASTAT není řešeno zákonem o DPH, nýbrž ho řeší statistika a je ověřováno celními orgány. Od 1. července 2005 je upraven vyhláškou č. 201/2005 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropské unie, jenž je upraven novelou č. 317/2010 Sb.

„Princip INTRASTATU, který je v současnosti (2011) ošetřen nařízením Komise č. 96/2010 ze dne 4. února 2010, kterým se mění nařízení (ES) 1982/2004, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) 638/2004 o statistice společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy, jsou následující:

- *odběratel i dodavatel podávají hlášení nezávisle na sobě, každý z nich nese samostatně odpovědnost za správné vyplnění Intrastatu;*
- *ve všech členských zemích se vykazuje v hlášeních stejná struktura dat;*
- *v hlášeních se nerozlišují jednotlivé zásilky chronologicky, ale jen druhově;*
- *při hlášení se nevychází z okamžiku fakturace, ale z okamžiku skutečného příjmu, resp. odeslání komodity;*
- *hlášení se týká pouze zboží, nikoliv služeb.*“³²

Pravidla pro vykazování:

- výkazy má povinnost podávat osoba, která dosáhla hranice pro vykazování při přijetí nebo odeslání zboží, které je nutno uvádět do výkazu Intrastat; z takovéto osoby se stane zpravodajská jednotka;
- výkazy se podávají zvlášť pro odeslané a přijaté zboží každý měsíc;
- sleduje se zvlášť hranice 8 000 000 Kč pro odeslané a zvlášť pro přijaté zboží;
- musí se vykazovat celnímu úřadu i negativní hlášení, když za příslušný měsíc zpravodajská jednotka neuskuteční žádnou transakci;
- povinnost vykazování dat má pouze plátce DPH či identifikovaná osoba.

3.1.9 Podvody související s využitím systému reverse charge

Evropská unie se zabývá podvody v souvislosti s DPH v Nařízení rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Toto nařízení vymezuje pravidla a postupy pro kooperaci a výměnu informací mezi orgány příslušníků EU odpovědnými za uplatňování právních předpisů o DPH. Jedná se o to, aby tyto orgány:

- správně vyměřovaly DPH;
- dohlížely nad korektním uplatňováním DPH;
- bojovaly proti podvodům souvisejícím s DPH;
- chránily příjmy z DPH.³³

³² Široký (2012, s. 159).

Musí docházet tedy k předávání informací mezi danými orgány. Ty si mezi sebou poskytují některé informace bez dožádání, o některé si však musí zažádat. Takováto žádost musí být vyřízena nejpozději do 3 měsíců od obdržení žádosti o poskytnutí informací.

Mezi informace, které si orgány mezi sebou poskytují automaticky, se řadí právě i systém zdanění reverse charge a dokument dokládající tuto skutečnost - souhrnné hlášení. To je poskytováno pro ulehčení administrativy v elektronické podobě.

Uchování informací

Každý členský stát uchovává v elektronickém systému po dobu nejméně pěti let po skončení prvního kalendářního roku, ve kterém měl být udělen automatizovaný přístup k těmto informacím ostatním členským státům, tyto aktualizované údaje:

- *informace poskytnuté v souhrnných hlášeních každé osoby povinné k DPH;*
- *údaje týkající se osob, jimž členský stát přidělil identifikační číslo pro účely DPH;*
- *údaje o identifikačních číslech pro účely DPH, která pozbyla platnosti;*
- *informace týkající se neusazených osob povinných k dani.*

Na základě dohody mezi dožadujícím orgánem a dožádaným orgánem mohou být úředníci zmocnění dožadujícím orgánem přítomni v souvislosti s výměnou informací v prostorách dožádaného členského státu a mít přístup ke kopiím dokumentů, které obsahují požadované informace. Tito úředníci mohou být také přítomni při správních šetřeních prováděných na území dožádaného členského státu; nevykonávají však kontrolní pravomoci svěřené úředníkům dožádaného orgánu.

Členské státy mohou souhlasit s prováděním souběžných kontrol, kdykoli je považují za účinnější než kontroly provedené pouze jedním členským státem. “³⁴

3.1.10 Chyby na straně plátců při využití principu reverse charge

Mezi další problémy související s uplatněním systému reverse charge patří špatně vyplněné souhrnné hlášení. Ať už se jedná o špatný tvar daňového identifikačního čísla nebo o poskytnutí služeb osobám nepovinným k dani. Tyto OND mohli jen uvést špatné DIČ, nebo

³³ (Evropa, 2013).

³⁴ (Evropa, 2013).

při dodání již měli zrušenou registraci. Proto je vždy potřeba, aby si dodavatel na příslušných místech ověřil, zda odběratel opravdu existuje.

Další chybou, která se vyskytuje s uplatněním systému reverse charge je špatné zařazení služby do daného paragrafu a tím i následné špatné zdanění. Jedná se například o chybné uvedení služby v souhrnném hlášení, rovněž zařazení do špatného řádku daňového přiznání, kde místo plnění je sice stanoveno v jiném členském státě, povinnost přiznat daň má osoba, které je služba poskytnuta, ovšem místo plnění je stanoveno dle jiného pravidla, než je využíváno v § 9 ZDPH, např. práce na nemovitosti na Slovensku pro ORD na Slovensku.

Daňová správa daných členských států musí tedy kontrolovat, zda nedochází k vědomým a záměrným podvodům a zabývat se taktéž chybami, které mohou plynout z neznalosti plátců daně. Musí tedy kontrolovat, aby bylo vždy zdaněno to, co danému státu náleží.

3.2 Reverse charge v tuzemsku – přenesení daňové povinnosti

S režimem přenesení daňové povinnosti se můžeme setkat i v rámci obchodování mezi plátcí v tuzemsku. To znamená, že dodavatel v rámci režimu přenesení daňové povinnosti si neuplatní daň na výstupu, nýbrž povinnost přiznat a odvést daň přejde na odběratele. Dle § 92a odst. 1 ZDPH je plátce, pro kterého je zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Obecně tedy platí, že využití tuzemského principu reverse charge se uplatní pouze mezi plátcí DPH s místem plnění v ČR. Poskytovatel plnění i příjemce plnění jsou povinni vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období. Zde je rozdíl od souhrnného hlášení, týkajícího se pohybu zboží a služeb v rámci EU, které je povinen podávat pouze poskytovatel plnění.

V evidenci pro daňové účely (§ 100 ZDPH) musí být DIČ poskytovatele, popřípadě příjemce plnění, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění. Za každé zdaňovací období je plátce povinen podat místně příslušnému správci daně (obdobně jako souhrnné hlášení). Výpis z evidence pro daňové účely dle § 92a ZDPH, který se podává pouze elektronicky, v předepsaném formátu .xml a je dostupný na stránkách Ministerstva financí ČR. Odkaz na tyto stránky je:

https://adisdp.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/dph/evd/zahlavi.faces;jsessionid=6F5252A3953D

3DF4B37111E3ACC4220D.ajp13sqli2l?CPodani=144443562. Evidence pro daňové účely dle § 92a odst. 5 se podává vždy samostatně pro dodání a příjem. Celková hodnota musí souhlasit u dodání s řádkem 25, u příjmu s řádkem 10 a 11 daňového přiznání.

Režim přenesení daňové povinnosti se týká dle § 92b ZDPH dodání zlata, dle § 92c ZDPH dodání zboží, jež je vyjmenováno v Příloze č. 5 k zákonu o DPH, dle § 92d ZDPH obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a dle § 92e ZDPH při poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

Původně bylo v návrhu změny zákona i použití režimu přenesení daňové povinnosti na obchodování s pohonnými hmotami, ale tento postup nebyl EU schválen, a proto nebyl na toto zboží režim zaveden.

„Režim přenesení daňové povinnosti se uplatní pouze:

- *mezi plátcí DPH;*
- *s místem plnění v tuzemsku;*
- *pro ekonomickou činnost příjemce plnění (nad rámec zákona uvádí Informace GFŘ);*
- *režim přenesení daňové povinnosti uplatní, jak poskytovatel, tak příjemce plnění;*
- *u služeb uvedených v §92e ZDPH a uvedených v klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43.*

Režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní, pokud:

- *plátce poskytuje stavební nebo montážní práce příjemci – neplátcí DPH;*
- *neplátce poskytuje uvedená plnění plátcí DPH;*
- *příjemce plnění použije tato plnění výlučně pro soukromou potřebu nebo pro plnění, které není předmětem daně (tzn. příjemce plnění, ačkoli je plátcem, vystupuje při přijetí daných plnění v postavení osoby nepovinné k dani).“³⁵*

Generální finanční ředitelství vydalo v souvislosti s problematikou určení plátce daně a tudíž i využitím přenesení daňové povinnosti stanovisko, kde zdůraznilo, pokud příjemce plnění, jež je sice plátcem, avšak pořizuje přijaté zdanitelné plnění pouze pro soukromou

³⁵ Ledvinková (2012, s. 451).

potřebu (týká se jen fyzických osob), nebo pro plnění, které není předmětem daně, nejedná se tudíž o osobu povinnou k dani v souvislosti s daným obchodem a nemůže se uplatnit režim přenesení daňové povinnosti. V tomto případě přizná a odvede daň dodavatel.

Generální finanční ředitelství vydalo také stanovisko režimu přenesení daňové povinnosti u obcí, kde se obce mohou rozhodnout, zda využijí režim přenesení daňové povinnosti u svojí hlavní činnosti.

Je zapotřebí zdůraznit, že pokud by byla poskytnuta služba či zboží dle § 92c - § 92e ZDPH osobě registrované k dani v jiném členském státě, či zahraniční osobě povinné k dani v rámci České republiky, tato osoba by byla povinna se registrovat k české dani z přidané hodnoty. Tyto služby totiž mohou být poskytnuty mezi plátcí daně, kteří mají přidělené české DIČ. Příjemce plnění s místem plnění v tuzemsku podá své daňové přiznání, kde uvede přijaté plnění na řádku 10, případně na řádku 11 a v případě využití tohoto plnění při své ekonomické činnosti si uplatní rovněž nárok na odpočet daně v řádku 43, popřípadě řádku 44 daného daňového přiznání.

3.2.1 Režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví

Od 1. ledna 2012 se tento režim uplatňuje především u stavebních nebo montážních prací, které podléhají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 – 43 mezi plátcí daně, s místem plnění v tuzemsku.

Dle § 92e ZDPH se tedy jedná o stavební práce, které odpovídají číselnému kódu CZ-CPA 41 – 43 a tyto dvě podmínky musí být splněny zároveň. „*Rovněž podle Informace GFŘ se režim přenesení daňové povinnosti uplatní jak na služby, tak na dodání zboží s montáží. Ustanovení § 92e ZDPH však hovoří pouze o pracích, tj. o službách. Rozlišení mezi dodáním zboží s montáží a poskytnutím služeb je poměrně obtížné a zákon o DPH pro ně nestanoví žádná kritéria.*“ Pro takové případy bylo vydáno několik ustanovení, které se týkají zařazení daných prací.

GFŘ ustanovilo, že režim přenesené daňové povinnosti se využije vždy, když lze uskutečněné plnění zařadit do klasifikace CZ-CPA 41 – 43, a to bez ohledu na to, zda se ve skutečnosti jedná o stavební práce.

Na druhé straně stojí Směrnice Rady, která uvádí, že při využití režimu přenesení daňové povinnosti se musí vždy jednat o služby týkající se nemovitosti.

Do konce roku 2012 si mohli plátce z těchto dvou výkladů plátci vybrat, ke kterému se přikloní. Zda bude postupovat jen dle § 92e ZDPH, jenž je v souladu se Směrnicí Rady, či se bude řídit stanoviskem Generálního finančního ředitelství, které má širší rozsah výkladu pro využití režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví.³⁶

Od 1. ledna 2013 dle § 92e odst. 2 ZDPH, pokud plátce, který uskuteční v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací, dle klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, zdanitelné plnění související s těmito pracemi, použije k tomuto zdanitelnému plnění režim přenesení daňové povinnosti a plátce, pro kterého byly tyto práce poskytnuty, doplní v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty výši daně, má se za to, že toto zdanitelné plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá.

Klasifikace produkce:

- kód CZ-CPA 41 – obsahuje budovy a jejich výstavbu;
- kód CZ-CPA 42 – obsahuje inženýrské stavby a jejich výstavbu;
- kód CZ-CPA 43 – obsahuje specializované stavební práce.

Povinnosti poskytovatele:

- vystavit daňový doklad
 - s výší sazby daně, ale bez uvedení celkové DPH;
 - se sdělením, že se jedná o plnění osvobozené od daně dle § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH, tzn. s textem „daň odvede zákazník“;
- vést evidenci o poskytnutých plněních;
- vykázat plnění v daňovém přiznání v řádku 25.

Povinnosti příjemce:

- přiznat a zaplatit daň z plnění ke dni uskutečnění zdanitelného plnění;
- vést evidenci o přijatých plněních.

Jak již bylo výše zmíněno, při poskytnutí stavebních nebo montážních prací v tuzemsku osobě registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobě, které nejsou plátci DPH v ČR, nešlo by využít přenesení daňové povinnosti. Využití přenesení daňové povinnosti lze pouze mezi plátci, kteří mají české DIČ.

³⁶ (Ledvinková, 2012).

„Pokud by osoba registrovaná k dani a současně plátce daně fakturovala dále například část přijatých stavebních prací na jiného českého plátce v rámci jeho ekonomických činností, bude i v tomto případě uplatněn přednostně režim přenesení daňové povinnosti podle § 92a ZDPH.“³⁷ Z toho tedy vyplývá, že dodavatel nesmí fakturovat na základě DIČ, které vlastní v rámci sídla svého podnikání v jiném členském státě. Mohlo by totiž dojít i k porušení povinnosti podání výpisu z evidence pro daňové účely, pokud by tento dodavatel chtěl fakturovat v rámci svého DIČ z JČS a proto by nepodal příslušnému správci daně zmíněnou evidenci.

³⁷ Ledvinková (2012, s. 459).

4 Uplatňování systému reverse charge v praxi

Princip reverse charge je z pohledu osoby, která poskytuje službu a příjemce má sídlo, místo podnikání v jiném členském státě se jedná o plnění s místem plnění mimo tuzemsko, v rámci jehož uskutečňování má nárok na odpočet daně. Pro zachování daňové neutrality má poskytovatel služby nárok na odpočet daně, kterou byla zatížena přijatá plnění související s poskytnutím služby. Tento systém zdanění prošel mnoha novelami. K 1. lednu 2009 se změnilo místo plnění dle § 9 ZDPH především z hlediska příjemce služby. Do 31. prosince 2008 se muselo jednat o osoby registrované k dani, od 1. ledna 2009 šlo o osoby povinné k dani. Další významná novela související s uplatněním principu reverse charge byla k 1. lednu 2010, kdy se uplatňování principu reverse charge nevztahovalo již pouze na přesně dané služby, ale daný systém se využíval u všech služeb v rámci EU. Tyto služby se rovněž povinně začaly vykazovat v souhrnném hlášení. Od roku 2012 se také více objevuje termín přenesení daňové povinnosti, tzv. tuzemský reverse charge, který je využíván mezi plátcí daně v České republice. Přenesení daňové povinnosti se týká hlavně stavebních a montážních prací. Tato problematika je opět vysvětlena na dvou příkladech. K této oblasti jsou rovněž vystaveny daňové doklady s příslušnými náležitostmi a taktéž evidence, které je nutné vést. Každý rok také došlo ke změně sazeb DPH, což má také vliv na výslednou daňovou povinnost.

4.1 Základní pravidlo pro stanovení místa plnění

Dle základního pravidla - § 9 ZDPH platného do konce roku 2008 se místo plnění stanovilo tam, kde má *osoba poskytující službu* sídlo nebo místo podnikání, popřípadě provozovnu. Pokud se však jednalo o přesně vyjmenované služby podléhající principu reverse charge a byly poskytnuty *osobou registrovanou k dani* v jiném členském státě, která neměla v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, a byly poskytnuty plátcí, místem plnění se stalo tuzemsko, tj. místo, kde má *příjemce služby* sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. Pokud však byly služby podléhající principu reverse charge poskytnuty osobě, která nebyla registrována k dani v jiném členském státě, potom se místo plnění určilo dle základního pravidla, tzn. dle § 9 ZDPH a místo plnění bylo ve státě poskytovatele služby.

Obecné pravidlo, které vstoupilo v platnost 1. ledna 2009, ustanovilo, že místo plnění dle § 9 ZDPH je místo, kde má *osoba poskytující službu* sídlo nebo místo podnikání, popřípadě provozovnu, pokud dojde k poskytnutí služby touto provozovnou. V tomto případě se tedy nic nezměnilo. Došlo však k odstranění nesouladů ve využití principu reverse charge,

kteřé byly mezi směrnici EU a zákonem o dani z přidané hodnoty a to tak, že od výše zmíněného data, tzn. novely zákona o DPH, se již nemusí jednat o ORD JČS, nýbrž služba musí být od této doby poskytnuta osobám povinným k dani v jiném členském státě, aby mohlo dojít k využití režimu reverse charge. Taktéž došlo k odstranění nesouladu místa plnění. Na místo plnění již nemá vliv existence provozovny příjemce služby, pokud ovšem nejsou tyto služby poskytnuty přímo dané provozovně.

Od 1. ledna 2010 dochází opět ke změně v souvislosti s principem reverse charge. Nejdůležitější změnou je uplatnění systému reverse charge u většiny služeb, které jsou poskytnuty mezi osobami povinnými k dani v rámci členských států EU a ne pouze u těch, které byly doposud kategoricky vyjmenované. To znamená, že základní pravidlo pro určení místa plnění u přeshraničních služeb poskytovaných osobám povinným k dani se přesouvá do státu, kde má sídlo nebo provozovnu příjemce služby, jemuž byla služba poskytnuta. Musí se však rozlišovat poskytování služeb pro osoby povinné k dani a osoby nepovinné k dani. Pro OPD je místo plnění tam, kde má *příjemce služby* sídlo, místo podnikání, popřípadě provozovnu. Pokud je však služba poskytnuta OND, místo plnění je tam, kde má *poskytovatel služby* sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. Tato pravidla jsou platná i v roce 2013.

4.2 Obchodující firmy

Tato kapitola je věnována praktickému vysvětlení, jak funguje princip reverse charge. Zaměřuje se na 3 firmy, které mezi sebou obchodují. Aby mohlo být zobrazeno, jak daný systém zdanění funguje, jsou použity dvě firmy s platným DIČ, ovšem nezabývající se ve skutečnosti danou problematikou a jedna fiktivní firma.

Praktické příklady jsou vypracovány především pro rok 2013. V dílčích podkapitolách jsou rovněž vypracovány srovnání pro předchozí roky. Pro tyto roky je použito stejné datum, které je v zadání příkladu, ovšem je vztaženo k příslušnému roku. V Přílohách diplomové práce jsou taktéž vystaveny všechny doklady a evidence, které musí být vedeny v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty v roce 2013 a také je zde vystaveno daňové přiznání a souhrnné hlášení, rovněž za rok 2013.

Pro přepoččet cizí měny jsou použity kurzy České národní banky k prvnímu pracovnímu dni daného roku, tzn. pro rok 2008: 26,360 Kč za 1 Euro, v roce 2009: 26,830 Kč za 1 Euro, v roce 2010: 25,060 Kč za 1 Euro, v roce 2011: 25,085 Kč za 1 Euro, v roce 2012: 25,510 Kč za 1 Euro a v roce 2013: 25,225 Kč za 1 Euro.

První firma, jež se zabývá stavebními a montážními pracemi a poskytuje poradenství ve zmíněném oboru je firma:

MVDr. Pavel Jeřábek
sídlo společnosti: Uhřetovská 8
594 01 Velké Meziříčí
DIČ: CZ6008030776,
IČO: 60080307.

Za tuto firmu budeme podávat daňové přiznání, souhrnné hlášení a vést evidenci pro daňové účely.

Druhá firma, je firma Construct H, která poskytuje poradenství a studie. Přesný název a sídlo společnosti:

Construct H
sídlo společnosti: Radnóti u. 38
Budapešť 13
113 70 Maďarsko
DIČ: HU12187278
IČO: 12187278.

Poslední firmou je firma BIG HORN s.r.o. poskytující stavební práce. Přesné znění firmy:

BIG HORN s.r.o.
sídlo společnosti: Oslavická 1
594 01 Velké Meziříčí
DIČ: CZ 12345678
IČO: 12345678

Všechny výše zmíněné firmy jsou měsíčními plátcí daně z přidané hodnoty.

4.3 Poskytnutí služby firmou MVDr. Pavel Jeřábek do Maďarska firmě Construct H

Firma MVDr. Pavel Jeřábek poskytla maďarské firmě Construct H konzultace v oblasti stavebnictví 6. dubna 2013. Ve stejný den byl vystaven i daňový doklad. Výše splatné částky činila 1 000 EUR.

4.3.1 Řešení pro rok 2013

Tuzemská firma si nejdříve ověřila platnost daňového identifikačního čísla společnosti Construct H, aby věděla, zda může uplatnit systém reverse charge a dané služby jim

fakturovat bez české DPH, viz. Obr. 4. 1. Ovšem i kdyby ještě registrováni nebyli, fakturovali by bez české DPH, neboť místo plnění je v Maďarsku.

Obr. 4.1: Ověření DIČ³⁸



The screenshot shows the official website of the European Commission (EVROPSKÁ KOMISE) for the VIES system. The page title is "Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES". It displays the verification details for a company in Hungary (HU).

Ano, platné DIČ	
Členský stát	HU
DIČ	HU 12187278
Datum přijetí žádosti	2013/04/06 19:24:06
Jméno	CONSTRUCT H KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓ KFT
Adresa	1137 BUDAPEST 13 RADNÓTI U. 38.
unikátní číslo konzultace	

Následně tuzemská firma vystavila daňový doklad 6. dubna 2013, viz. Příloha č. 1. Tento den je rovněž považovaný za den uskutečnění zdanitelného plnění, protože za den uskutečnění zdanitelného plnění je totiž považován dle § 24a odst. 1 ZDPH den uskutečnění, tzn. poskytnutí služby nebo den přijetí úplaty. Ovšem v tomto případě se nejedná o zdanitelné plnění, ale jde o plnění s místem plnění místo tuzemsko, tzn. že nepodléhá české dani. Jelikož úplata nebyla dříve než poskytnutí služby, za den uskutečnění zdanitelného plnění se považuje 6. duben 2013.

³⁸ (Europa, 2013).

Firma MVDr. Pavel Jeřábek vystavila sice daňový doklad v měně EURO, ale pro vyplnění přiznání k dani z přidané hodnoty a souhrnného hlášení musí tyto částky uvádět v české měně. Jako přepočtení cizí měny na českou si daná firma stanovila pevný kurz. Přepočtení provádí vždy v kurzu České národní banky k prvnímu pracovnímu dnu nového roku, tzn. k 2. lednu 2013, ve výši 25,225 Kč za 1 Euro.

Rovnice 1: Přepočtení cizí měny a výpočet základu daně

Přepočtení měny: $1000 \text{ EUR} \cdot 25,225 \text{ Kč/EUR} = 25\,225 \text{ Kč}$

Základ daně: 25 225 Kč

V daňovém přiznání za duben 2013 se tato transakce zobrazí v řádku 21 v hodnotě 25 225 Kč. Jedná se o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Současně bude firma MVDr. Pavel Jeřábek povinna podat souhrnné hlášení, viz. Příloha č. 2, ve stejné částce, kterou uvedla v daňovém přiznání za duben, tzn. v částce 25 225 Kč s kódem plnění 3. Tuzemská firma neuvádí na doklad výši daně, ale zaeviduje ji pouze do evidence pro daňové účely dle § 100 ZDPH, viz. Příloha č. 8.

Tuzemská firma je rovněž povinna napsat na daňový doklad text dle § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH „daň odvede zákazník“.

Souhrnné hlášení podá firma MVDr. Pavel Jeřábek společně s daňovým přiznáním. Protože se jedná o měsíčního plátce, bude muset daňové přiznání a souhrnné hlášení podat místně příslušnému správci daně do 25. května 2013 a to dle § 101 ZDPH. Nesmí však zapomenout, že souhrnné hlášení se podává pouze v elektronické podobě, zatímco daňové přiznání může odevzdat přímo na vytištěném tiskopise svému správci daně.

Tab. 4.1: Daňové přiznání za duben 2013

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	ř.	Hodnota
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2	21	25 225

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.2: Souhrnné hlášení za duben 2013

Číslo řádku	Kód země	DIČ pořizovatele zboží	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
1	HU	12187278	3	1	25 225

Zdroj: vlastní zpracování

Z pohledu účetního a daně z příjmů by si firma MVDr. Pavel Jeřábek danou transakci zaúčtovala pouze jako výnos z poskytnuté služby bez DPH.

Tab. 4.3: Zaúčtování poskytnuté služby

Účetní případ	Částka	Předkontace
konzultace v oblasti stavebnictví	25 225 Kč	311/602

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.2 Řešení pro předchozí roky

Pokud by tato služba byla poskytnuta v předešlých letech, vždy by se jednalo o využití systému reverse charge. V letech 2008 – 2009 dle § 10 odst. 6 a 7 ZDPH, kde v písmenu c) je zařazena poradenská, inženýrská, konzultační, právní, účetní a jiná podobná služba, stejně jako zpracování dat a poskytnutí informací. Rovněž byla splněna i podmínka pro rok 2008, kdy musela být služba poskytnuta mezi osobami registrovanými k dani. Protože byla služba i daňový doklad vždy vystaveny ve stejný den a nedošlo k poskytnutí dřívější úplaty, den uskutečnění zdanitelného plnění připadá vždy na tentýž den.

Tab. 4.4: Srovnání předchozích let

Rok	Místo plnění	Zdaní	Základ daně (v Kč)	Sazba daně	Daň na výstupu (v Kč)	Nárok na odpočet daně (v Kč)	DAP	SH
2008	HU	Construct H	26 360	-	-	-	ř. 440	neuvádělo se
2009	HU	Construct H	26 830	-	-	-	ř. 21	neuvádělo se
2010 až 2012	HU	Construct H	25 060	-	-	-	ř. 21	ano

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by v roce 2008 tato služba nebyla zařazena do přesně stanovených služeb využívajících systém reverse charge a nebyla by ani poskytnuta mezi osobami registrovanými k dani, nedošlo by k využití daného systému zdanění. Došlo by však k využití základního pravidla dle § 9 ZDPH pro rok 2008 a místo plnění by se stanovilo tam, kde má osoba poskytující službu, tzn. firma MVDr. Pavel Jeřábek sídlo.

Tab. 4.5: Poskytnutí služby dle § 9 ZDPH v roce 2008

Rok	Místo plnění	Zdaní	Základ daně (v Kč)	Sazba daně	Daň na výstupu (v Kč)	Nárok na odpočet daně (v Kč)	DAP	SH
2008	CZ	MVDr. Pavel Jeřábek	26 360	19 %	5 008	-	ř. 210	ne

Zdroj: vlastní zpracování

4.4 Přijetí služby firmou MVDr. Pavel Jeřábek od maďarské firmy Construct H

Tuzemská firma přijala 4. dubna 2013 reklamní služby a studie komunikace od ORD JČS. Datum vystavení dokladu bylo rovněž 4. dubna 2013. Daňový doklad byl vystaven na částku 555 Euro.

4.4.1 Řešení pro rok 2013

ORD JČS si musela prověřit informace o české firmě. Toto ověření provedla na stránkách Ministerstva financí České republiky dostupných z http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2. Prověření českého plátce je zobrazeno v Obr. 4.2.

Maďarská firma si rovněž mohla provést kontrolu přes stránky Evropské komise, jak je tomu v Obr. 4. 1. Stránky Evropské komise jsou nejvyužívanějšími stránkami, protože toto ověření je pro celou Evropskou unii ze všech zemí. Je to způsobeno tím, že ne všechny státy mají své stránky pro ověřování platnosti DIČ.

Obr. 4.2: Ověření údajů o plátc³⁹

Údaje o registrovaném subjektu

DIČ:	CZ6008030776	Fyzická osoba
Jméno:	MVDr. Pavel Jeřábek	
Sídlo:	Uhřínovská 8 594 01 VELKÉ MEZIŘÍČÍ	

Finanční úřad pro Kraj Vysočina

Územní pracoviště ve Velkém Meziříčí, Hornoměstská 864/39, VELKÉ MEZIŘÍČÍ, tel.: 566 501 311

Záznam zobrazuje informace evidované finančním úřadem ke dni 04.04.2013

Údaje o nespolehlivém plátc³⁹ DPH

Nespolehlivý plátc: NE

Bankovní účty určené ke zveřejnění

Žádné číslo účtu ve smyslu § 96 odst. 1 zákona o DPH nebylo ke zveřejnění určeno

Údaje o registraci k DPH

Typ registrace	Datum účinnosti registrace:	Datum zrušení registrace:
Plátc	01.10.1993	
V rámci této registrace bylo přiděleno DIČ :		
	353-6008030776	do 30.04.2004
	CZ6008030776	aktuální

Firma MVDr. Pavel Jeřábek přizná daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tzn. ke 4. dubnu 2013. K tomuto dni byl vystaven i daňový doklad maďarskou firmou, viz Příloha č. 3. Za den uskutečnění zdanitelného plnění se bere dle § 24 odst. 1 ZDPH den uskutečnění nebo poskytnutí úplaty ZDPH a to ten den, který nastane dříve.

Pro přepočet měny tuzemská firma opět použije pevný kurz stanovený ke 2. lednu 2013 ČNB, tzn. 25,225 Kč za 1 Euro. Česká firma opět musí provést přepočet, protože částky uvedené v daňovém přiznání musí být v české měně.

³⁹ (MFČR, 2013).

Rovnice 2: Přepočet cizí měny, výpočet základu daně a daně

Přepočet měny: $555 \text{ EUR} \cdot 25,225 \text{ Kč/EUR} = 13\,999,875 \text{ Kč}$, po zaokrouhlení na celé koruny se jedná o částku 14 000 Kč

Daň: $14\,000 \cdot 0,21 = 2\,940 \text{ Kč}$

Daň byla vypočítána metodou zdola, protože česká firma obdržela fakturu bez DPH a měla povinnost si tuto částku sama dopočíst.

V tomto případě česká firma nepodává souhrnné hlášení, ale má povinnost přijatou službu uvést ve svém daňovém přiznání v řádku 5 a má nárok na odpočet daně v řádku 43. Toto daňové přiznání musí dle § 101 ZDPH plátce do 25. května 2013 podat na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí. Ve stejnou dobu je splatná i případná daňová povinnost plátce.

Souhrnné hlášení je povinen podat plátce daně v ČR pokud uskutečňuje plnění s místem plnění v jiném členském státě, které podléhají systému reverse charge. Tuzemský plátce ovšem nepodává souhrnné hlášení, pokud přijme plnění od ORD JČS – zde je pouze povinen přiznat daň na výstupu a může si uplatnit nárok na odpočet daně ve stejné částce.

Firma MVDr. Pavel Jeřábek neuvádí a nedopisuje na doklad výši daně, ale zaeviduje do evidence pro daňové účely dle § 100 ZDPH, viz. Příloha č. 8.

Tab. 4.6: Daňové přiznání za duben 2013

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5	14 000	2 940
IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	14 000	2 940

Zdroj: vlastní zpracování

Z pohledu účetního a daně z příjmů by si firma MVDr. Pavel Jeřábek danou transakci zaúčtovala jako závazek a náklad. Taktéž by provedla samovyměření daně z přidané hodnoty, které by uvedla jako daň na výstupu a poté si mohla uplatnit i nárok na odpočet daně.

Tab. 4.7: Zaúčtování přijaté služby

Účetní případ	Částka	Předkontace
reklamní služby, studie komunikace	14 000 Kč	518/321
daň na výstupu	2 940 Kč	343/343
nárok na odpočet daně	2 940 Kč	343/343

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.2 Řešení pro předchozí roky

Pokud firma MVDr. Pavel Jeřábek přijala služby od ORD JČS, což maďarská firma Construct H je, a jednalo se o služby zařazené v klasifikaci využití systému reverse charge pro rok 2008 a 2009 dle ZDPH, opět by došlo k využití režimu reverse charge.

Tab. 4.8: Srovnání s předchozími roky

Rok	Místo plnění	Zdaní	Základ daně (v Kč)	Sazba daně	Daň na výstupu (v Kč)	Nárok na odpočet daně (v Kč)	DAP	SH
2008	CZ	MVDr. Pavel Jeřábek	14 630	19 %	2 780	2 780	ř. 230 ř. 330	ne
2009	CZ	MVDr. Pavel Jeřábek	14 891	19 %	2 829	2 829	ř. 5 ř. 44	ne
2010	CZ	MVDr. Pavel Jeřábek	13 908	-	-	-	ř. 5 ř. 44	ne
2011	CZ	MVDr. Pavel Jeřábek	13 922	20 %	2 784	2 784	ř. 5 ř. 43	ne
2012	CZ	MVDr. Pavel Jeřábek	14 158	20 %	2 831	2 831	ř. 5 ř. 43	ne

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by v roce 2008 přijala firma MVDr. Pavel Jeřábek od maďarské firmy službu, která by ovšem nespádala do dané kategorie pro využití systému reverse charge, tento princip zdanění by nebyl využit. Český plátce by obdržel fakturu včetně maďarské daně, ovšem povinnost přiznat a zaplatit tuto daň by měl poskytovatel služby, tzn. ORD JČS, tzn. Construct H v Maďarsku. Tato daň by proto neovlivnila daňové přiznání českého plátce.

Tab. 4.9: Přijetí služby dle § 9 ZDPH v roce 2008

Rok	Místo plnění	Zdaní	Základ daně (EUR)	Sazba daně	Daň na výstupu (v Kč)	Nárok na odpočet daně (v Kč)	DAP	SH
2008	HU	Construct H	555	dle HU	-	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

4.5 Poskytnutí stavebních prací firmou MVDr. Pavel Jeřábek firmě BIG HORN s.r.o.

Firma MVDr. Pavel Jeřábek poskytla vodoinstalátorské práce na stavbě provozovny na ulici Nová, č. p. 8 ve Velkém Meziříčí za 11 111 Kč. Datum vystavení dokladu je 7. dubna 2013. V tento den byly i dané služby poskytnuty.

4.5.1 Řešení

Firma MVDr. Pavel Jeřábek obdržela od firmy BIG HORN s.r.o. její daňové identifikační číslo, které si ověřila na příslušných stránkách. Rovněž došlo ke kontrole, zda dané služby podléhají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 a může tedy dojít k využití tuzemského reverse charge. Tyto dvě podmínky musí být splněny zároveň, aby mohlo dojít ke správnému použití přenesení daňové povinnosti.

Protože obě dvě firmy jsou plátcí české DPH, musí firma poskytující dané služby fakturovat částku bez DPH. Na daňový doklad proto firma MVDr. Pavel Jeřábek uvede sazbu daně, která je určena pro vodoinstalátorské práce, tzn. k 7. dubnu 2013 ve výši základní sazby 21%. Nesmí ale také zapomenout dle § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH uvést na daňový doklad sdělení „daň odvede zákazník“, viz. Příloha č. 4. Odběratel bude poté povinen si sám výši daně dopočítat. Též neuvádí na doklad výši daně, ale zaeviduje ji pouze do evidence pro daňové účely dle § 100 ZDPH, viz. Příloha č. 8.

Poskytovatel (dodavatel), tzn. firma MVDr. Pavel Jeřábek, vyplní v daňovém přiznání řádek 25 ve výši 11 111 Kč. Musí rovněž podat Výpis z evidence pro daňové účely vedené dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty za příslušný měsíc svému správci daně. Tento výpis musí současně podat i příjemce, tzn. firma BIG HORN s.r.o (odběratel).

Tab. 4.10: Daňové přiznání za duben 2013

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	ř.	Hodnota
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb	25	11 111

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.11: Výpis z evidence pro daňové účely dle § 92a ZDPH

Číslo řádku	DIČ dodavatele/odběratele	Kód předmětu plnění	Datum usk. zd. plnění	Základ daně	Rozsah plnění
1	12345678	4	07. 04. 2013	11 111	0

Zdroj: vlastní zpracování

Z účetního hlediska a dle daně z příjmů by si firma MVDr. Pavel Jeřábek danou transakci zaúčtovala pouze jako výnos z poskytnuté služby bez DPH. Tu totiž přizná odběratel a rovněž si bude moci uplatnit nárok na odpočet daně.

Tab. 4.12: Zaúčtování poskytnuté služby

Účetní případ	Částka	Předkontace
vodoinstalátorské práce	11 111 Kč	311/602

Zdroj: vlastní zpracování

4.6 Přijetí stavebních prací firmou MVDr. Pavel Jeřábek od firmy BIG HORN s.r.o.

Firma BIG HORN poskytla pro firmu MVDr. Pavel Jeřábek zemní práce na stavbě hotelu Vrch a ve stejný den došlo i k vystavení dokladu, tzn. 8. dubna 2013, ve výši 18 888 Kč.

4.6.1 Řešení

Protože tyto dvě firmy spolu již v daný měsíc obchodovali, nemusí si proto kontrolovat, zda jsou obě dvě plátcí DPH a tudíž mají přidělaná svá daňová identifikační čísla, protože to již provedli k dřívějšímu datu, ovšem ve stejný měsíc. Tuto kontrolu DIČ by měly firmy provádět vždy, když obchodují s jinou firmou, protože by mohlo dojít

např. k ukončení plátcovství k DPH druhé firmy a tím pádem by už nemusela být daná firma plátcem daně z přidané hodnoty. Opět musí dojít k přezkoumávání, zda dané služby podléhají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 a může tedy dojít k využití tuzemského reverse charge. Tyto dvě podmínky musí být totiž splněny zároveň, aby mohlo dojít ke správnému použití režimu přenesení daňové povinnosti.

Protože se opět jedná o využití tuzemského systému reverse charge, dojde k přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění. Firma MVDr. Pavel Jeřábek, které byly poskytnuty práce na stavbě hotelu má povinnost k datu vystavení daňového dokladu přiznat výši daně z přidané hodnoty.

Pokud by ovšem byly služby poskytnuty dříve než byl vystaven daňový doklad, musela by firma MVDr. Pavel Jeřábek přiznat daň ke dni poskytnutí služeb, tzn. ke dni uskutečnění zdanitelného plnění dle § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH. V tomto případě by mohlo dojít i k uplatnění nároku na odpočet daně, i když by zatím firma MVDr. Pavel Jeřábek neobdržela daňový doklad. Vyplývá to z ustanovení z § 73 odst. 1 písm. b) ZDPH, které umožňuje plátcí, který je v pozici příjemce zdanitelného plnění si uplatnit nárok na odpočet, pokud ovšem přiznal daň na výstupu a to i tehdy pokud nevlastní daňový doklad. Tento nárok však musí prokázat jiným způsobem, tzn. tak, jak mu stanoví daňový řád.

Protože jí byla doručena faktura, viz. Příloha č. 6, bez daně z přidané hodnoty, je povinna si tuto částku vypočíst a uvést ji v evidenci pro daňové účely dle § 100 ZDPH, viz. Příloha č. 8. Pro tento výpočet využila metodu zdola, protože fakturovaná částka byla bez uvedení daně z přidané hodnoty.

Rovnice 3: Výpočet základu daně a daně

Základ daně: 18 888 Kč

Daň: $18\,888 \cdot 0,21 = 3\,966$ Kč

Firma MVDr. Pavel Jeřábek je povinna podat za poskytnutí služby Výpis z evidence pro daňové účely vedené dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty za příslušný měsíc svému správci daně, viz. Příloha č. 7. Zde bude výše zmíněná firma vystupovat jako odběratel, což zaškrtně v uvedené evidenci. Tento Výpis musí ovšem podat i poskytovatel, tzn. firma BIG HORN s.r.o. Ona bude vystupovat jako dodavatel ve Výpisu z evidence pro daňové účely dle § 92a ZDPH.

Příjemce služby, tzn. firma MVDr. Pavel Jeřábek použije pro výpočet daně metodu zdola, tzn. bude využívat násobení základu daně (fakturované částky) hodnotou platné sazby daně ve výši 21%.

Protože došlo firmou MVDr. Pavel Jeřábek k přijetí služeb, u kterých se využívá princip přenesení daňové povinnosti, tato firma si daň sama vyměří a následně si může uznat nárok na odpočet daně.

Tab. 4.13: Daňové přiznání za duben 2013

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	18 888	3 966
IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	18 888	3 966

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.14: Výpis z evidence pro daňové účely dle § 92a ZDPH

Číslo řádku	DIČ dodavatele/odběratele	Kód předmětu plnění	Datum usk. zd. plnění	Základ daně	Rozsah plnění
1	12345678	4	08. 04. 2013	18 888	0

Zdroj: vlastní zpracování

Z účetního hlediska a dle zákona o dani z příjmů firma MVDr. Pavel Jeřábek přijala služby, u kterých se využívá princip přenesení daňové povinnosti, proto si tato firma daň sama vyměří a následně si může uznat nárok na odpočet daně.

Tab. 4.15: Zaúčtování přijaté služby

Účetní případ	Částka	Předkontace
zemní práce	18 888 Kč	518/321
samovyměření daně	3 996 Kč	343/343
nárok na odpočet daně	3 996 Kč	343/343

Zdroj: vlastní zpracování

4.7 Dílčí závěr uplatnění systému reverse charge v praxi

Protože firma MVDr. Pavel Jeřábek je měsíčním plátcem, bude podávat daňové přiznání dle § 101 odst. 1 ZDPH nejpozději k 25. dnu po skončení měsíce a v tento den by byla splatná i jeho daňová povinnost. Jelikož jeho daňová povinnost je ve výši 0, podá daná firma pouze daňové přiznání a nebude platit žádnou daň. Toto daňové přiznání se tedy podává za měsíc duben, tzn. do 25. května 2013, viz. Příloha č. 9.

Nulová daňová povinnost je následkem poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně, tzn. využití principu reverse charge a tudíž povinnosti přiznat a zaplatit daň osobou registrovanou k dani v jiném členském státě; a uplatněním nároku na odpočet daně u přijatých plnění.

K tomuto daňovému přiznání podá daná firma i souhrnné hlášení, kde budou uvedeny pouze služby, které podléhají systému reverse charge, tzn. pouze tehdy, pokud plátce daně v České republice uskutečňuje plnění s místem plnění v jiném členském státě. Příslušné daňové přiznání může podat v tištěné formě, avšak souhrnné hlášení musí podat prostřednictvím Daňového portálu české daňové správy jako datovou zprávu. Pokud nebude mít ověřený elektronický podpis, musí k tomu přiložit ještě tzv. E-tiskopis, nebo dalším způsobem odevzdání souhrnného hlášení je využití datové schránky, kde elektronický podpis nemusí být.

Na rozdíl od souhrnného hlášení, které podává pouze poskytovatel služeb v rámci Evropské unie, v tomto případě firma MVDr. Pavel Jeřábek, se musí výpis z evidence pro daňové účely dle § 92a podávat jak za poskytovatele, tak i za příjemce zdanitelného plnění, tzn. jak za dodavatele, tak i za odběratele, kteří mezi sebou obchodují na základě poskytnutých českých DIČ.

Daňové doklady mají ve výše uvedených příkladech vždy listinnou podobu. Je ovšem možné je převést i do elektronické podoby dle § 35a ZDPH. Při využití elektronického dokladu by však s tímto vystavením musela dle § 26 odst. 3 ZDPH souhlasit osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje.

Firma MVDr. Pavel Jeřábek splnila i pravidla pro vystavování daňových dokladů dle § 27 a § 28 ZDPH. V případě poskytnutí služeb do Maďarska tuzemská firma byla povinna dle § 28 odst. 4 písm. b) ZDPH vystavit daňový doklad do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo poskytnutí služby, tzn. do 15. května, česká

firma však tuto povinnost splnila ihned při poskytnutí daných služeb. V případě vystavení daňového dokladu při využití tuzemského principu reverse charge byla firma MVDr. Pavel Jeřábek povinna vystavit daňový doklad dle § 28 odst. 3 ZDPH do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň či přiznat uskutečnění plnění. V tomto případě to bylo ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Tuzemská firma je povinna všechny daňové doklady dle § 35 odst. 2 ZDPH uchovávat po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo, tzn. do dubna roku 2023. Jedná se jak o daňové doklady vystavené firmou MVDr. Pavel Jeřábek, tak i o doklady, které obdržela od firem, se kterými obchodovala. V případě, že jsou doklady v cizím jazyce je tuzemská firma povinna dle § 35 odst. 5 ZDPH na žádost správce daně zajistit jejich překlad do českého jazyka.

5 Závěr

Cílem diplomové práce byla analýza principu reverse charge, srovnání postupu v současnosti proti minulým obdobím a upozornění na nedostatky. Systém reverse charge je v České republice používán od 1. května 2004, tzn. od vstupu ČR do Evropské unie. Samovyměření daně, jak je také jinak nazýván princip reverse charge, je tudíž důsledkem přeshraničního poskytování služeb v rámci členských států EU.

Druhá kapitola se zabývá vývojem DPH a směrnicemi, které danou problematiku řeší. Rovněž jsou rozebrány jednotlivé paragrafy související s principem reverse charge platné od 1. ledna 2013. Jednalo se například o to, co je předmětem plnění, kdy vzniká povinnost registrace, či kdo je identifikovaná osoba.

Třetí kapitola analyzuje principy uplatnění systému reverse charge. Cílem principu reverse charge je zdanění služeb ve státě spotřeby, tzn. při poskytnutí služby osobě povinné k dani se místo plnění přesune do státu, kde má tento příjemce služby sídlo, nebo místo podnikání, popřípadě provozovnu. Při využití tohoto systému si příjemce služby proto sám vyměří daň na vstupu, kterou si následně uplatní jako odpočet při vyúčtování daně se svým správcem daně. Z toho vyplývá, že daň na výstupu odvede a zaplatí příjemce služby a nikoliv její poskytovatel.

Důležitými pravidly, zda dojde k využití principu reverse charge je, aby došlo ke správnému:

1. určení příjemce služby (zda se jedná o OPD nebo OND);
2. určení druhu poskytované služby;
3. určení místa plnění (obecné pravidlo dle § 9 ZDPH nebo zdanění dle § 10 - § 10k ZDPH);
4. určení osoby, která službu zdaní v zemi místa plnění.

Reverse charge je tedy používán nejen při přijetí služby českým plátcem od osoby registrované k dani v jiném členském státě, ale také tehdy, pokud český plátcе poskytne službu osobě povinné k dani v jiném členském státě. V tomto případě by český plátcе neuplatnil daň na výstupu, jednalo by se totiž o uskutečněné plnění osvobozené s nárokem na odpočet daně. Příjemce služby by si pak musel sám daň doměřit. Celkový vliv na poskytovatele služby je tedy nulový. Je to kvůli tomu, že samovyměření daně a nárok na odpočet daně, jež jsou uplatněny v jednom daňovém přiznání, se navzájem započtou.

V této kapitole je také uveden tuzemský reverse charge. Tuzemský reverse charge, který bývá odbornou veřejností spíše nazýván jako přenesení daňové povinnosti, se začal nejvíc uplatňovat od 1. ledna 2012, kdy nabyla účinnosti novela zákona o dani z přidané hodnoty a přenesení daňové povinnosti se od tohoto data vztahuje na poskytnutí stavebních prací, jenž jsou vymezeny v § 92e ZDPH. Tuzemský reverse charge byl však upraven již v novele č. 47/2011 ZDPH platné od 1. dubna 2011 a to v obecných pravidlech v § 92a - § 92e ZDPH.

Přenesení daňové povinnosti může být využito pouze českými plátcí DPH. Proto odběratel i dodavatel musí mít přidělena česká DIČ, na jejichž základě mohou mezi sebou obchodovat a využít tuzemského principu reverse charge.

Poslední kapitola je zpracována jako několik souvislých případů, ze kterých je sestaveno daňové přiznání, souhrnné hlášení a evidence pro daňové účely dle § 100 ZDPH a také dle § 92a ZDPH. Rovněž jsou vystaveny příslušné daňové doklady, jež jsou doplněny dle § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH textem „daň odvede zákazník“ a obsahují všechny potřebné údaje, aby se jednalo o daňový doklad dle ZDPH.

Každý účetní, popřípadě firma, která uplatňuje systém reverse charge musí velice dobře znát nejen legislativu související s daňovými a účetními problémy, ale také neustále sledovat, zda daná firma, se kterou obchoduje je ORD JČS a zda jí poskytla správné DIČ, aby mohlo dojít k využití principu reverse charge.

Důležitým poznatkem při vypracování diplomové práce bylo zjištění, že i když se označení reverse charge často využívá i mezi odbornou veřejností v souvislosti se zbožím, službami, třístranným obchodem či při pořízení nového dopravního prostředku, je toto označení špatné. V souvislosti s uplatněním systému reverse charge se hovoří pouze v souvislosti poskytnutí či přijetí služeb v rámci členských států EU mezi osobami povinnými k dani. A to služeb, kdy se místo plnění stanoví podle základního pravidla.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

a) Knižní literatura:

- [1] BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: Anag, 2012. 511 s. ISBN 978-80-7263-741-6.
- [2] DUŠEK, Jiří. *DPH 2013 zákon s přehledy*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013. 250 s. ISBN 978-80-247-4625-8.
- [3] EUROPEAN COMMISSION. *Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States, Island and Norway*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. 269 s. ISBN 987-92-79-21209-3.
- [4] GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. 302 s. ISBN 978-80-247-4046-1.
- [5] GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH a účtování, přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 4. vyd. Praha: Grada, 2010. 159 s. ISBN 978-80-247-3375-3.
- [6] LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k l. 4. 2012*. 9. vyd. Olomouc: Anag, 2012. 631 s. ISBN 978-80-7263-740-9.
- [7] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 318 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
- [8] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha: Linde, 2009. 354 str. ISBN 978-80-7201-746-1.
- [9] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 str. ISBN 978-80-7201-881-9.
- [10] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

b) Právní předpisy a zákony

- [11] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

c) Internetové zdroje

- [12] BusinessInfo. *Informace k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví* [online]. 2011. BusinessInfo. [24. 02. 2013]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/prenesení-dan-povinnost-dph-stavebnictví-3526.html>.

- [13] Daňový poradce Ing. Pavel Běhounek. *Aktuálně ke změnám v DPH od 1.1.2013* [online]. 2013. Daňový poradce Ing. Pavel Běhounek. [03. 05. 2013]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/novela-dph-2013>.
- [14] Europa. *Přímý účinek evropského práva* [online]. 2010. Europa. [24. 02. 2013]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/114547_cs.htm.
- [15] Europa. *Společný systém daně z přidané hodnoty* [online]. 2011. Europa [30. 12. 2012]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_cs.htm.
- [16] Europa. *Správní spolupráce v oblasti DPH (od 1.1.2012)* [online]. 2011. Europa. [25. 02. 2013]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/lf0003_cs.htm.
- [17] Finance. *Česká daňová správa od ledna 2013 v novém* [online]. 2013. Finance. [28. 01. 2013]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/375501-ceska-danova-sprava-od-ledna-2013-v-novem/>.
- [18] Finanční správa. *Informace o nových směrnici Rady v oblasti DPH* [online]. 2008. Finanční správa. [28. 03. 2013]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_8594.html?year=0.
- [19] Kurzy. *Zákon o DPH platný v daném roce* [online]. 2013. Kurzy. [31. 03. 2013]. Dostupné z: <http://zakony.kurzy.cz/235-2004-zakon-o-dani-z-pridane-hodnoty-dph/cast-1-hlava-2-dil-5/zmeny-101101/>.
- [20] Ministerstvo financí České republiky. *Informace GFŘ - k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do zákona o DPH* [online]. 2013. Ministerstvo financí České republiky. [05. 04. 2013]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2013_Informace_GFR_k_fakturaci.PDF.
- [21] Ministerstvo financí České republiky. *Informace MF - Novela zákona o DPH od 2013 („protischodkový balíček“) - Sazby daně u zdravotnických prostředků* [online]. 2012. Ministerstvo financí České republiky. [30. 12. 2012]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph_74546.html.
- [22] Ministerstvo financí České republiky. *Pokladní plnění státního rozpočtu ČR* [online]. 2013. Ministerstvo financí České republiky. [05. 04. 2013]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_76441.html?year=2013 + vlastní zpracování.

- [23] Ministerstvo financí České republiky. *Uplatňování DPH při poskytování služeb* [online]. 2004. Ministerstvo financí České republiky. [28. 03. 2013]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_1201.html?year=0.
- [24] Podnikatel. *Souhrn důležitých změn zákona o DPH od roku 2013* [online]. 2013. Podnikatel [28. 01. 2013]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/souhrn-dulezitych-zmen-zakona-o-dph-od-roku-2013/>.
- [25] Podnikatel. *Změny DPH roku 2013 pod lupou* [online]. 2013. Podnikatel. [28. 01. 2013]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-dph-roku-2013-pod-lupou>.
- [26] Podnikatel. *Změny v DPH* [online]. 2013. Podnikatel. [30. 03. 2013]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-dph-matou-podnikatele-za-poslednich-20-let-uz-sestkrat/29.1.2013>.
- [27] Sagit. *Nepřímý účinek směrnice: Právní úprava a její změny* [online]. 2004. Sagit. [24. 02. 2013]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=156&typ=r&levelid=eu_161.htm.

SEZNAM POUŽITÝCH SCHÉMAT, TABULEK A GRAFŮ

Obr. 2.1: Rozdělení daní v ČR	8
Obr. 2.2: Výnosy z jednotlivých typů daní v lednu 2013	10
Obr. 2.3: Zásadní předpisy v oblasti daně z přidané hodnoty	18
Obr. 2.4: Vývoj sazeb DPH.....	20
Obr. 2.5: Právní předpisy	25
Obr. 4.1: Ověření DIČ.....	64
Obr. 4.2: Ověření údajů o plátcích.....	68
 Graf 2.1: Výnosy z jednotlivých typů daní v lednu 2013	10
Graf 2.2: Vývoj sazeb DPH.....	20
 Tab. 2.1: Příjmy státního rozpočtu (leden až srpen 2012).....	9
Tab. 2.2: Vybrané směrnice upravující Směrnici Rady 2006/112/ES	18
Tab. 3.1: Povinná registrace u služeb.....	38
Tab. 3.2: Uskutečnění zdanitelného plnění u služeb (§ 24, § 24a ZDPH)	39
Tab. 3.3: Vývoj uskutečnění zdanitelného plnění	40
Tab. 3.4: Stanovení místa plnění při poskytnutí služby OPD a OND.....	42
Tab. 3.5: Vystavování daňových dokladů	46
Tab. 3.6: Doplnění daňových dokladů	46
Tab. 3.7: Jazykové mutace	48
Tab. 3.8: Souhrnné hlášení	51
Tab. 3.9: Daňová identifikační čísla členských států	52
Tab. 4.1: Daňové přiznání za duben 2013.....	65
Tab. 4.2: Souhrnné hlášení za duben 2013.....	66
Tab. 4.3: Zaúčtování poskytnuté služby.....	66
Tab. 4.4: Srovnání předchozích let.....	66
Tab. 4.5: Poskytnutí služby dle § 9 ZDPH v roce 2008.....	67
Tab. 4.6: Daňové přiznání za duben 2013.....	69
Tab. 4.7: Zaúčtování přijaté služby	70
Tab. 4.8: Srovnání s předchozími roky	70
Tab. 4.9: Přijetí služby dle § 9 ZDPH v roce 2008	71
Tab. 4.10: Daňové přiznání za duben 2013.....	72

Tab. 4.11: Výpis z evidence pro daňové účely dle § 92a ZDPH	72
Tab. 4.12: Zaúčtování poskytnuté služby.....	72
Tab. 4.13: Daňové přiznání za duben 2013	74
Tab. 4.14: Výpis z evidence pro daňové účely dle § 92a ZDPH	74
Tab. 4.15: Zaúčtování přijaté služby	74
Rovnice 1: Přepočtení cizí měny a výpočet základu daně	65
Rovnice 2: Přepočtení cizí měny, výpočet základu daně a daně	69
Rovnice 3: Výpočet základu daně a daně.....	73

SEZNAM ZKRATEK

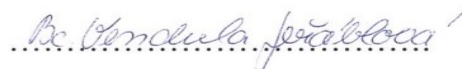
ČR	Česká republika
DIČ	Daňové identifikační číslo
DD	Daňový doklad
DPH	Daň z přidané hodnoty
DUZP	Den uskutečnění zdanitelného plnění
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
JČS	Jiný členský stát
Kč	Koruna česká
MP	Místo plnění
Např.	Například
Odst.	Odstavec
OND	Osoba nepovinná k dani
OPD JČS	Osoba povinná k dani v jiném členském státě
ORD JČS	Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě
Př.	Příklad
Sb.	Sbírka
S. r. o.	Společnost s ručením omezeným
Str.	Strana
Tab.	Tabulka
Tj.	To je
Tzn.	To znamená
Tzv.	Takzvaně
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. dubna 2013



Bc. Vendula Jeřábková

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Daňový doklad vystavený firmou MVDr. Pavel Jeřábek

Příloha č. 2: Souhrnné hlášení za duben 2013 u firmy MVDr. Pavel Jeřábek

Příloha č. 3: Daňový doklad vystavený firmou Construct H

Příloha č. 4: Daňový doklad vystavený firmou MVDr. Pavel Jeřábek

Příloha č. 5: Výpis z evidence pro daňové účely dle § 92a ZDPH

Příloha č. 6: Daňový doklad vystavený firmou BIG HORN s.r.o.

Příloha č. 7: Výpis z evidence pro daňové účely dle § 92a ZDPH

Příloha č. 8: Evidence pro daňové účely dle § 100 ZDPH

Příloha č. 9: Přiznání k dani z přidané hodnoty za firmu MVDr. Pavel Jeřábek